



DANIEL GONÇALVES MENDES DA COSTA

**DE TAXA AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULOS: UMA ANÁLISE DO FEDERALISMO FISCAL
BRASILEIRO**

BRASÍLIA – DF

2019



DANIEL GONÇALVES MENDES DA COSTA

**DE TAXA AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULOS: UMA ANÁLISE DO FEDERALISMO FISCAL
BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à conclusão do Mestrado em Direito do Centro
Universitário de Brasília/UniCEUB.

Orientador: Dr. José Levi Mello do Amaral
Júnior

BRASÍLIA – DF

2019

BANCA EXAMINADORA

DANIEL GONÇALVES MENDES DA COSTA

**DE TAXA AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULOS: UMA ANÁLISE DO FEDERALISMO FISCAL
BRASILEIRO**

PROF. DR. JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Orientador

PROF. DR. ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

Examinador

PROF. DR. PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Examinador

PROF. DR. PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Examinador

Aos meus pais, pelo apoio e joelhos dobrados.
À minha esposa, companheira fiel, que esteve comigo em todos os momentos desta
longa jornada.
Aos meus filhos, Josué, Miguel e Raquel, pela compreensão em minhas ausências.

Agradecimentos

Agradeço, primeiramente a Deus pelo dom da vida, pela saúde, e por ter me ajudado até aqui. Agradeço a meus pais por um lar, por terem me indicado o caminho da fé, proporcionado uma boa educação e terem orado por mim.

Agradeço especialmente minha amada esposa Mariana, por ter caminhado ao meu lado em todos os dias deste Mestrado, não permitindo que eu vacilasse e me dando ânimo nos momentos difíceis.

Agradeço ainda meu orientador Prof. Dr. José Levi Mello do Amaral Júnior pelo tempo gasto, paciência na instrução e compreensão.

*“Pagai a todos o que lhes é devido: a quem tributo, tributo;
a quem imposto, imposto; a quem respeito, respeito;
a quem honra, honra.” Romanos 13.7*

RESUMO

O Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um tributo de caráter não-vinculado, de competências dos Estados e Distrito Federal, a quem cabe legislar e arrecadar. Além disso, os Municípios têm direito a parte da arrecadação do IPVA em razão da previsão constitucional que obriga os Estados a repassarem 50% da receita de IPVA para os Municípios. Diferente de outros tributos não federais, o IPVA não possui uma lei nacional que possa unificar, ou pelo menos diminuir, os conflitos entre os entes federados. Assim, este trabalho combina uma análise histórica da criação do IPVA, desde sua origem como taxa Federal, até as mais recentes interpretações do Supremo Tribunal Federal (STF). Ademais, todas as Constituições Brasileiras, inclusive a de 1824, são analisadas buscando uma melhor compreensão sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro. Entretanto, o Sistema Tributário da Constituição Federal de 1988 é destacado, mesmo considerando que o IPVA foi criado em 1985. As disputas entre os Estados, a respeito da arrecadação do IPVA, estão gerando uma “Guerra fiscal” entre os Estados, onde os contribuintes são, algumas vezes, prejudicados, com bitributação e autuações indevidas. Este conflito é alimentado pela inexistência de alíquotas mínimas e regras mais claras para um melhor pacto federativo. Tão grande número de leis, criadas indistintamente pelos Estados e sua ânsia arrecadatória, às vezes não respeita as regras mais básicas de Direito Tributário, demonstrando um comportamento irresponsável dos governos subnacionais, especialmente dos Municípios. Em seguida, três casos específicos são analisados: Imunidade Recíproca e IPVA, Domicílio fiscal e IPVA e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) movida pelo Município de Goiânia contra a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO). Por fim, conclui-se que o STF, na condição de árbitro da Federação, não pode ignorar as causas da guerra fiscal travada pelos Estados por causa do IPVA.

Palavras-chave: IPVA, Tributação, Federalismo, Constituição, Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The Vehicles Ownership Tax (IPVA) is a non-vinculated tax brand, which falls within the Brazilian States and Federal District's taxation power to lay and collect. In addition, the Municipalities take advantage of IPVA's collection due to the constitutional text, which obliges States to give 50% of its collection to the Municipalities. Unlike the other non-federal taxes, IPVA does not have a national law that could unify, or at least, diminish the conflicts between federal entities. Thus, the present work combines the historical analysis of IPVA's creation, since its origin as a Federal Tax until the most recent Supreme Courts interpretations. Furthermore, all Brazilian Constitutions, including 1824's, are analyzed aiming a better comprehension of Brazilian Taxation Federalism. Otherwise the 1988's Constitution current Taxation System is highlighted, even considering that IPVA was created only in 1985. The issues between States regarding IPVA collection are creating a "tax competition" among States, where citizens are harmed with double taxation and tax assessment. That conflict is fueled by the inexistence of minimum rates, and clearer rules for a better federalism pact. So many laws, created indistinctly by the States on its Taxation hunger, sometimes does not respect the most basics rights of Tax Law, showing up an irresponsible behavior of subnational governments, specially Municipalities. Therefore, three specific cases are studied: Mutual Non-taxation and IPVA, Residence for taxation and IPVA, and a Direct Action of Unconstitutionality (ADI) filed by Goiânia against Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO). Lastly, it is concluded that the STF, as arbiter of the Federation, cannot ignore the causes of Brazilian States Taxation Conflicts due to IPVA.

Key words: IPVA, Taxation, Federalism, Constitution, Tax Competition.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ALEGO – Assembleia Legislativa do Estado de Goiás

CF – Constituição Federal

CIRETRAN – Circunscrição Regional de Trânsito

CTN – Código Tributário Nacional

CTE – Código Tributário Estadual

DNER – Departamento Nacional de Estradas de Rodagem

EC – Emenda Constitucional

FDTU – Fundo de Desenvolvimento dos Transportes Urbanos

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LC – Lei Complementar

MPF – Ministério Público Federal

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIB – Produto Interno Bruto

RCTE – Regulamento do Código Tributário Estadual

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRU – Taxa Rodoviária Única

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I – O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	15
1.1. A Tradição Constitucional Brasileira do Federalismo Fiscal.....	17
1.1.1. Constituição de 1824	17
1.1.2. Constituição de 1891	19
1.1.3. Constituição de 1934	21
1.1.4. Constituição de 1937.....	24
1.1.5. Constituição de 1946.....	26
1.1.6. Constituição de 1967.....	29
1.1.7. Constituição de 1969 (Emenda Constitucional n. 1 de 1969)	31
1.1.8. Constituição de 1988	33
1.2. De Taxa a Imposto sobre a propriedade de Veículos automotores.....	34
1.3. O IPVA na Constituição Federal de 1988.....	39
CAPÍTULO II - A REGRA MATRIZ DO TRIBUTO SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES	47
2.1. Critério Material: Voto das Embarcações (AM).....	48
2.2. Critério Espacial.....	53
2.3. Critério Temporal.....	59
2.4. Critério Pessoal.....	60
2.5. Critério Quantitativo.....	67
CAPÍTULO III - O TRIBUTO SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO JUDICIÁRIO: O FEDERALISMO EM XEQUE.....	83
3.1. A Taxa Rodoviária Única no STF	83
3.2. O IPVA no STF	90
3.2.1. Imunidade Recíproca e alienação fiduciária	90
3.2.2. Guerra fiscal na eleição do domicílio fiscal	95
3.3. A Ação Direta de Inconstitucionalidade movida pelo Município de Goiânia: o repasse constitucional X o direito de isenção do IPVA	100
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	109
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	112
ANEXOS	126

INTRODUÇÃO

Desde a instituição do Estado, a tributação causa indignação nos contribuintes. Essa pode gerar um pagamento contrariado, uma economia questionável, ou mesmo uma sonegação com ares de vitória. Como todos se mostram indignados, esta área do Direito sempre é alvo de discussões, independentemente do conhecimento legal dos contribuintes.

Segundo o relato bíblico¹ registrado no primeiro livro dos Reis, na história do povo de Israel, por volta de 1.000 a.C, sabe-se que uma das razões da divisão do Reino de Salomão foi a promessa, por parte de seu filho Roboão, de continuar com maior vigor a política tributária do governo anterior. Desta forma, um reino que havia atingido seu auge, inicia sua decadência quando se vê dividido por questões tributárias.

Os motivos que justificam o interesse do autor nesta matéria vão além das questões jurídicas ou econômicas atinentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. De fato, estes são os motivos jurídicos que justificam o estudo sobre o assunto. No entanto, antes mesmo de compreender leis, mas logo que alfabetizado, este autor tinha um passatempo um tanto inusitado.

Diante da ausência de jogos eletrônicos, ou mesmo televisão a cabo, do alto da janela do terceiro andar do apartamento de onde morava, periodicamente, fazia uma lista com o número de veículos que circularam naquela rua durante determinado espaço de tempo. Essa lista continha algumas variáveis: nome do veículo, marca do veículo, cor e último número da placa. Ao final da década de 80, essa tarefa não seria tão difícil, tendo em vista o restrito número de variações de marcas e modelos, cores talvez. Logo memorizava as placas e veículos que estacionavam nas ruas, mas nem imaginava que a cidade impressa nas placas e o último número da placa possuíam tantas implicações legais.

É certo que o número de veículos não era tão extenso como atualmente, e isto facilitava a execução deste passatempo, cuja execução cabia facilmente em uma folha de caderno.

Quanto ao tema tributos, deu-se pela afinidade com o tema, tanto durante o período de estágio, admiração pela professora e início da advocacia. De forma mais específica, a chamada

¹ BÍBLIA SAGRADA. Traduzida por João Ferreira de Almeida. Revista e Atualizada no Brasil. Edição Revista e Atualizada no Brasil, 3ª ed. (Nova Almeida Atualizada). Barueri, SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 2017. Pag. 494, 495.

“guerra fiscal” do IPVA tem no Estado de Goiás um dos principais focos de conflito. Antes mesmo de possuir uma compreensão sobre o tema, causava curiosidade o fato de pessoas conhecidas (amigos, conhecidos), que mesmo não residindo em Goiás, emplacavam seus veículos no Estado em razão da vantagem econômica.

A presente dissertação tem como objeto de pesquisa a autonomia normativa dos estados da federação brasileira por meio de um estudo acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, tratando da competência tributária desses entes. Para o desenvolvimento do tema, foram analisadas jurisprudências e legislações estaduais relacionadas a esse imposto estadual. Apesar de não possuir o mesmo peso e impacto da guerra fiscal do ICMS, há de fato uma guerra Fiscal entre os entes competentes para instituir o IPVA, fomentados por atitudes não somente dos Estados, mas especialmente dos Municípios.

A ausência de uma legislação nacional sobre o tema, ou mesmo uma Resolução do Senado que estabeleça as alíquotas mínimas nos termos do artigo 155 §6º I da Constituição Federal, dificulta e cria um cenário confuso ao considerarmos todo o espectro legislativo nacionais.

Diante de tal liberalidade, depara-se com ações questionáveis de municípios que fazem campanhas fomentando o emplacamento de veículos em seus territórios, estimulados pela repartição de receitas prevista no artigo 158, III da Constituição Federal. Em contrapartida, ao buscarem combater tais práticas, alguns Estados tomam atitudes questionáveis, assumindo competência de outros Estados, autuando ou buscando desconstituir lançamentos de outros entes.

A existência do Estado está intimamente ligada aos tributos e ao próprio Direito, pois é necessário que no decorrer do convívio social, os cidadãos obedeçam a regras e fiquem submetidos a um poder superior que é representado pela Constituição do Estado. Quanto ao presente trabalho, tem-se como objeto central da pesquisa a análise do IPVA, fazendo uma avaliação de sua concepção inicial, ao surgir como uma taxa de competência federal (Taxa Rodoviária Federal – TRF), sua substituição pela TRU (Taxa Rodoviária Única) culminando no IPVA em 1985. Tal objeto está presente em todos os capítulos do trabalho, inclusive no capítulo primeiro, onde são abordados os aspectos do surgimento do federalismo fiscal no Brasil.

Neste contexto, dividiu-se o trabalho em três capítulos, sendo que no primeiro será apresentado um estudo sobre as Constituições Brasileiras, explorando o histórico no país com o objetivo de estudar as origens da estrutura federalista fiscal brasileira até a Constituição Federal de 1988, sob as luzes da análise individual de cada um dos textos constitucionais correspondentes, considerando, quando possível, o magistério doutrinário dos principais autores de cada período. Neste capítulo, utiliza-se a evolução do federalismo fiscal em meio a cada constituição brasileira, servindo de pano de fundo para uma abordagem adequada do IPVA, culminando na constituição de 1988 e sua especial repartição de receitas, e os efeitos nas políticas fiscais de dois Municípios.

No capítulo 2 é realizada uma abordagem mais técnica avaliando cada um dos critérios ou aspectos da Regra Matriz da Hipótese de Incidência Tributária do IPVA. No entanto, esta abordagem se justifica em razão da importância de se discutir quais são as divergências ou polêmicas que circundam cada critério, seja material, espacial, temporal, pessoal ou quantitativo.

Em seguida, o capítulo 3 aborda questões atinentes ao IPVA que foram levadas ao Poder Judiciário, colocando o Federalismo Fiscal em xeque. Há um espaço para tratar de demandas sobre a Taxa Rodoviária Única no STF, e questões mais recentes, mas sempre relacionadas ao IPVA, como a imunidade recíproca na alienação fiduciária, guerra fiscal na eleição do domicílio fiscal, e por fim o direito de conceder isenção do IPVA em face dos beneficiários do repasse constitucional da arrecadação do referido tributo.

Neste diapasão, o modelo atual de federalismo fiscal é um grande obstáculo à concretização de um verdadeiro federalismo cooperativo entre os entes, pois impede o desenvolvimento autônomo das economias locais que são dependentes do repasse e do aval federal para efetiva implementação das políticas públicas. Desta forma, para a efetivação do federalismo no Brasil, torna-se necessário revisitar a tradição histórica constitucional, a fim de desvincular dos equívocos do passado e possibilitar a concretização de um pacto federativo fiscal em que haja cooperação entre os entes federados, e não o modelo de dependência vicioso.

Com esta pesquisa, em sede de conclusão discute-se a ideia de contraprestação estatal que prevaleceu sobre o IPVA, mesmo considerando sua natureza de imposto. Reconhece-se a necessidade de uma lei complementar ou resolução do Senado, que consiga harmonizar o evidente manicômio tributário instaurado sobre o IPVA.

Por fim, o dinamismo da sociedade, a multiplicidade de domicílios, crescimento dos serviços de locação de veículos, o compartilhamento de veículos evidenciam o envelhecimento da legislação tributária brasileira.

CAPÍTULO I – O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Ao tratar de Federalismo Fiscal, mostra-se necessário o estudo das relações de poder na organização política do país. Importa tratar de soberania e autonomia entre as unidades federativas, e especialmente repartição de competências, principalmente em relação às questões de natureza fiscal, regulamentadas pela Constituição Federal.

Ao compreender o Federalismo Fiscal, verifica-se a motivação dos conflitos de competências normativas entre União, Estados, Distrito Federal e municípios, especialmente nas questões atinentes aos tributos. É por meio da arrecadação de tributos que o Estado consegue gerir suas finanças e cumprir seus compromissos, pois independentemente da forma de governo adotado, a arrecadação de tributos revela-se como principal fonte de receita pública dos entes federados.

Preservando-se a autonomia Estatal, os entes políticos determinam suas ações, respeitando os limites constitucionalmente estabelecidos. Contudo, a amplitude dessa liberdade legislativa pode apresentar diversas concepções. Porém, observa-se que no federalismo fiscal brasileiro, ao considerar a forma de repartição de receitas, há excessiva centralização das atividades governamentais e dos recursos tributários na União, situação que pode prejudicar a harmonia do pacto federativo, aliada a uma dependência viciosa por parte dos destinatários de receitas.

Assim, ao estudar a tradição constitucional do federalismo fiscal brasileiro, percebe-se que a lógica da centralização dos recursos sempre se repetiu. Portanto, observa-se que os poderes estaduais e regionais da participação efetiva no orçamento público foram excluídos.

Contudo, antes de tratar sobre o federalismo no Brasil, merece uma breve menção sobre a origem do federalismo nos Estados Unidos, pois, para uma melhor compreensão deste modelo federalista, importa uma contextualização teórica do magistério doutrinário de Alexander Hamilton, James Madison e John Jay em sua obra “Os Artigos Federalistas”.

Os Federalistas dispuseram-se a argumentar, por meio de 85 artigos, a importância da união para a prosperidade política dos Estados Unidos da América, a incapacidade da Confederação para preservar essa união, a necessidade, para a consecução dessa meta, de um governo pelo menos tão vigoroso quanto o proposto, a conformidade da Constituição proposta

com os verdadeiros princípios do governo republicano, sua analogia com a Constituição estadual e a segurança adicional que sua adoção proporcionará à preservação dessa espécie de governo, à liberdade e à propriedade².

Para os americanos, o federalismo foi a forma de organização política que centralizava, em parte, o poder em um Estado resultante da união de unidades políticas preexistentes, que não admitiam a dissolução num Estado unitário. Para os Federalistas, a federação pode ser considerada como o maior dos freios e contrapesos adotados pelos norte-americanos, criando formas de aplacar o poder de Assembleias dos Estados e de ter contato direto com os cidadãos.

Nesse contexto, parte-se de uma definição que engloba as principais características da teoria federalista, sem adentrar em doutrinas específicas, pois o federalismo é uma organização política na qual as atividades governamentais estão divididas entre os governos regional e governo central, de tal maneira que cada uma dessas esferas tenha certas competências que lhes permitam tomar a decisão final. Tal conceito engloba as principais condições para o reconhecimento de um sistema como federalista, quais sejam: a divisão de poder entre duas ou mais esferas governamentais; o reconhecimento de competências privativas de cada uma delas; e por fim, a autonomia política de cada governo.³

Interessante destacar que tais elementos também são utilizados pelos teóricos do Federalismo Fiscal, inserindo novas condicionantes relacionadas à questão fiscal, com o intuito de conferir maior estabilidade financeira à estrutura federalista. Nessa linha, estabelecem-se as seguintes condições para a estrutura federalista seja considerada ideal, em termos de equilíbrio fiscal: que tenha hierarquia nas esferas governamentais, com funções delimitadas; necessidade de autonomia dos entes subnacionais, tanto em termos políticos como econômicos; que o governo central provê as políticas comuns nacionais, construindo uma espécie de mercado comum do federalismo; que as esferas governamentais, especialmente os entes subnacionais, devam estar submetidos a uma restrição orçamentária rígida; e por fim, a alocação da autoridade política deve estar devidamente institucionalizada⁴.

² MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. Os artigos federalistas, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, n. LXXVIII, p. 96.

³ RIKER *apud* ECHEVERRIA, Andrea de Quadros Dantas. *O árbitro da federação pode influenciar o jogo do resgate? O impacto da jurisprudência federalista do STF na crise fiscal dos estados brasileiros*. Tese de doutorado UniCEUB, Brasília, 2019, p. 28.

⁴ WEINGAST *apud* ECHEVERRIA, Andrea de Quadros Dantas. *O árbitro da federação pode influenciar o jogo do resgate? O impacto da jurisprudência federalista do STF na crise fiscal dos estados brasileiros*. Tese de doutorado UniCEUB, Brasília, 2019, p. 28 e 29.

Assim, após essas breves considerações sobre o federalismo norte-americano, pode-se adentrar no Brasil e o modelo de federalismo adotado nas terras tupiniquins. Para tanto, busca-se analisar o federalismo, dando destaque ao federalismo fiscal, ao longo de todas as constituições brasileiras, desde a independência até aos dias atuais.

1.1. A Tradição Constitucional Brasileira do Federalismo Fiscal

A tradição constitucional brasileira em face do federalismo fiscal fica mais evidente no período da República. No entanto, questões fiscais também são abordadas na Constituição Brasileira do Império, havendo importância o estudo dos aspectos centralizadores do período imperial e sua divisão em províncias.

1.1.1. Constituição de 1824

Na primeira Constituição brasileira de 1824, observa-se um poder centralizador, consolidado em um Estado unitário, sem a existência de um poder local. Único momento em que federação é mencionado no texto constitucional é no artigo 1º, onde não se admite laço algum com outra nação, laço de união ou federação que se oponha à independência brasileira.

Pimenta Bueno⁵ traça importantes considerações sobre a forma de divisão do império em províncias, ressaltando que não se trata de Estados distintos ou federados, mas sim circunscrições ou unidades locais de uma unidade geral.

Por isso mesmo que o imperio é um e unico, que ele não é dividido em províncias senão no sentido e fim de distribuir convenientemente os órgãos da administração, de modo que em toda a extensão do paiz haja centros adequados e próximos para o serviço, e bem-ser dos respectivos habitantes, por isso mesmo cumpre ser consequente. Assim exige a justiça, para que não haja desigualdade de protecção, assim demanda a política, para que não haja influencias desproporcionaes, nem zelos, ciúmes, ódios ou perigos, que rompão um justo e previdente equilibrio.

Conhecemos que em nosso paiz não é por ora possivel uma perfeita e definitiva divisão de provincias. Posto que uma certa proporção territorial deva ser a base principal, é tambem innegavel que cada provincia demanda um certo mínimo de população, certa somma de luzes e recursos, para que possa ter vida e agitar seus interesses e incremento de prosperidade. Cremos ainda assim que a divisão actual é muito defeituosa, e que póde ser desde já

⁵ PIMENTA BUENO, José Antônio. *Direito Publico brasileiro e analyse da Constituição do Imperio*. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185600> acesso em 19/09/2019, p. 21 e 22.

muito melhorada. Os homens políticos não devem olvidar que um bom systema a respeito desviará no futuro e sem constrangimento toda a idéa de ambições federaes, já outr’ora suscitadas.⁶

Ao tratar sobre a questão fiscal, observa-se uma grande distinção face ao atual ordenamento jurídico e toda a complexidade e questões específicas abordadas pela Constituição Federal no Sistema Constitucional Tributário. De forma distinta, a Constituição de 1824 apenas faz menção ao já consagrado princípio da legalidade, ressaltando que é de competência da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre Impostos, nos termos do artigo 36, inciso I da Constituição Imperial⁷.

A Constituição de 1824, que poderia definir as esferas tributárias, foi omissa, tendo o artigo 83, inciso III, feito referência ao citado artigo 36, sobre o preceito constitucional que tratava dos Conselhos Gerais de Província e de suas atribuições⁸. Além desses dispositivos, os artigos 170 a 172 tratavam sobre a Fazenda Nacional.

Sob o ponto de vista material, a Constituição de 1824 se completa por uma série de leis ordinárias que são substantivamente constitucionais. Sua única emenda é o Ato Adicional, a única reforma de seu texto, adotado pela lei de 12 de agosto de 1834.⁹

Com a alteração constitucional implementada pela Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834, que instituiu o Ato Adicional, estabelece-se a fixação das despesas municipais e provinciais e os impostos para elas necessários, com o impedimento de legislar sobre impostos de importação. “O Ato Adicional de 1834 havia introduzido a competência de as Províncias decretarem seus impostos, contanto que não prejudicassem os ‘gerais’, isto é, os nacionais.”¹⁰

Exatamente dez anos depois, cria-se a Tarifa Alves Branco, em razão do nome do Ministro da Fazenda à época, instituída pelo Decreto nº 376 de 12 de agosto de 1844, e que passou a vigorar em novembro do mesmo ano, quando então as importações, dependendo da existência de similares nacionais, poderiam ser tributadas em até 60%.

Quanto ao federalismo no Brasil, este aparece de forma provisória no Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889, da Proclamação da República. Entretanto, a primeira Constituição da

⁶ PIMENTA BUENO, José Antônio. *Direito Publico brasileiro e analyse da Constituição do Imperio*. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185600> acesso em 19/09/2019, p. 22 e 23

⁷ Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos.

⁸ BORIS FAUSTO. *História do Brasil*. 5 ed. São Paulo. Ed. Univ. São Paulo, 1997; e AMED, F. J; NEGREIROS, Plínio J. L. de Campos. *História dos tributos no Brasil*. 2000.

⁹ NOGUEIRA, Octaciano. *Constituições Brasileiras 1824*. Vol. 1. Brasília: Senado Federal, 2001. p.17-18.

¹⁰ BALEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Vol. 2. Brasília, Senado Federal, 2001. p. 39.

República estabeleceu expressamente em seu artigo 1º¹¹ a adoção da República Federativa como forma de governo, constituindo-se por união perpétua e indissolúvel de suas antigas províncias em Estados Unidos do Brasil.

1.1.2. Constituição de 1891

O sistema constitucional implantado enfraquecera o poder central e reacendera os poderes regionais e locais, adormecidos sob o controle do mecanismo unitário e centralizador do Império. O governo federal não seria capaz de sustentar-se, caso não se escorasse nos poderes estaduais. O poder dos governadores, por sua vez, sustenta-se no coronelismo, fenômeno em que se transmutaram a fragmentação e a disseminação do poder durante a colônia, contido no Império pelo Poder Moderador¹².

No regime da Constituição de 1891, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹³, observou-se que as desigualdades entre os Estados-membros se aprofundaram, diante das deficiências econômicas de muitos Estados, o que resultou na luta desses pela ampliação das atribuições da União.

A inserção de princípios da Constituição dos Estados Unidos dentro da Constituição republicana de 1891 é feita sem que se leve em consideração a realidade social e econômica do país, marcada pela alta concentração da propriedade e renda, pelo imenso poder dos proprietários de terras e pela enorme desigualdade entre a população, hierarquizada pela pobreza, pelo estigma da escravidão e pela cor da pele. A Constituição americana foi gerada num contexto para regular uma sociedade de iguais composta por colonos em um país que praticamente estava alheio às condições de miséria popular.

Quanto ao federalismo fiscal, “Grande inovação foi uma expressa divisão dos tributos entre a União e os Estados, determinando-se que estes escolheriam alguns de seus impostos

¹¹ Art. 1º - A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.

¹² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 80.

¹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 57.

para os Municípios (só pela CF de 1934, estes passaram a ter expressamente impostos exclusivos).”¹⁴

No que diz respeito à questão fiscal, observa-se a manutenção dos poderes da União com a atribuição de competências exclusivas previstas no artigo 7º sobre importação (I), direitos de entrada, saída e estadia de navios (II), taxas de selo (III), correios e telégrafos (IV), bem como estabelecendo como competência privativa da União (§1º) a instituição de bancos emissores; a criação e manutenção de alfândegas. Desde já fica evidente o princípio da uniformidade geográfica no artigo 7º §2º da Constituição de 1891.

Os direitos aduaneiros recaem sobre certos productos que entram ou sahem do Estado, ou apenas transitam por ele; e assim se dividem: em direitos de importação, de exportação e de transito.

Os dous ultimos, especialmente o de transito, oneram consideravelmente a indústria, e são geralmente condemnados, pelo que o seu estudo não tem grande importancia pratica.

O de importação, pelo contrario, occupa posição saliente em todos os orçamentos das nações civilizadas, sendo, entre nós, a fonte de mais de dous terços da receita.

O art. 2º n. III da Lei n. 2210, de 28 de dezembro de 1909, auctorizou o Presidente da República a cobrar do imposto de importação para consumo 25 ou 50% ouro e 65% ou 50% papel, nos termos do art. 2º n.3, letras a e b da Lei 1452, de 30 de dezembro de 1905.¹⁵

Segundo Ricardo Varsano, a República brasileira recebeu do período imperial parte importante do arcabouço tributário, permanecendo vigente até a década de 1930. Tal situação tinha relação com as características da economia, que manteve sua natureza agrícola, prevalecendo o comércio exterior como a principal fonte de receitas públicas durante o império. A Constituição de 1891 adotou, sem alterações importantes, a composição do sistema tributário vigente no Império. Porém, ao implantar o regime federativo, era necessário dotar os Estados e Municípios de receitas que lhes permitissem autonomia financeira. Para isso, adotou-se o regime de separação de fontes tributárias, com a discriminação dos impostos de competência exclusiva da União e dos Estados¹⁶.

Por sua vez, os Estados, nos termos do artigo 9º da Primeira Constituição Republicana, detêm a competência exclusiva para decretar impostos de exportação de mercadorias por eles produzidas (I), imóveis rurais e urbanos (II), transmissão de propriedade (III), indústrias e

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Vol. 2. Brasília, Senado Federal, 2001. p. 39.

¹⁵ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos*. 2ª ed. 1910. p.419.

¹⁶ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: 1996.

profissões (IV). Os Estados, que eram rota de exportação, não poderiam se beneficiar de tal situação, sendo-lhe vedados a tributação de produtos que seriam exportados, (artigo 9º §2º CF 1891), e ainda nos termos do artigo 11, criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportassem.

Em relação aos Municípios, a Constituição de 1981 trouxe a previsão de que os Estados deveriam se organizar de modo que assegurassem a autonomia dos Municípios (art. 6º, II, f) em relação aos assuntos de seu interesse. A Constituição de 1891 reservou aos municípios um único dispositivo, sendo o artigo 68¹⁷ que assegurava sua autonomia, no que se refere aos seus peculiares interesses.

Observou-se que essa autonomia municipal não aparece no plano prático. Segundo Guimarães, os municípios são a questão central na organização de uma estrutura federativa, pois sem municípios bem organizados não pode haver federação. A autonomia dos municípios, porém, ficou prejudicada pela livre interpretação do que seria peculiar interesse dos municípios.¹⁸

1.1.3. Constituição de 1934

A Constituição Brasileira de 1934 foi promulgada em 16 de julho, tendo como objetivo organizar o regime democrático a fim de assegurar ao país a unidade, a liberdade e organização social e econômica. Ela manteve o sistema federativo e o presidencialismo. A Constituição de 1934 conservou a divisão de poderes, com uma centralização legislativa na União, pois deslocou matérias anteriormente reservada aos Estados.

Quanto ao federalismo fiscal, o artigo 6º tratou sobre os impostos e taxas de competência da União. Os impostos recaem sobre a importação; o consumo de mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; a renda e proventos de qualquer natureza; a transferência para o exterior de fundos; os atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal. Quanto às taxas, foi conferida à União a competência para cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais como

¹⁷ Art. 68 - Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Vol. 2. Brasília, Senado Federal, 2001. p. 40-41; e GUIMARÃES, J. C. de Macedo Soares. *Realidade Brasileira*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1981, p. 144.

o de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

No artigo 8º, está prevista a competência dos Estados para decretar impostos sobre a propriedade territorial, que não seja urbana; a transmissão em razão da morte de propriedade; a transmissão entre vivos de propriedade imobiliária, mesmo quando for para incorporação ao capital da sociedade; o consumo de combustíveis de motor de explosão; as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, a exportação das mercadorias de sua produção; as indústrias e profissões; os atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual. Também tem previsão constitucional para cobrança de taxas de serviços estaduais.

Quanto à competência estadual de decretar impostos sobre a propriedade rural, o artigo 126 delimita a competência garantindo uma redução constitucional: “Serão reduzidos de cinquenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinquenta hectares e de valor até dez contos de réis, instituído em bem de família.” Já o artigo 128 estabelece que o imposto estadual sobre a transmissão de bens, em razão da morte, deve ser progressivo.

O federalismo fiscal se fortalece no artigo 9º da Constituição de 1934, ao tratar acerca da possibilidade de a União e de os Estados celebrarem acordos, buscando uma uniformização de procedimentos tributários nestes termos:

Art 9º - É facultado à União e aos Estados celebrar acordos para a melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e permuta de informações.¹⁹

O artigo 10 VII da CF 1934 previa a possibilidade de competência residual concorrente entre União e Estados, algo restrito à União no ordenamento de 1988. Nesses casos, a arrecadação dos impostos residuais seria feita pelos Estados, que por sua vez entregariam trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo.

“Proclamava incumbir a cada Estado prover, a expensas próprias, necessidades de seu governo e administração; estabelecia no entanto, a possibilidade de o Estado receber da União suprimento financeiro, se por

¹⁹ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 10/09/2019.

insuficiência de renda, não provesse, de maneira efetiva, aquelas necessidades.”²⁰

Mesmo com a previsão de competência concorrente nestes casos, era vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União. Sem prejuízo do recurso judicial que coube, incumbia ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabia a prevalência.

A Constituição de 1934 manteve a autonomia constitucional dos Municípios, conservando o termo peculiar interesse para delimitar as competências municipais. Em relação aos Municípios, entre as competências privativas dos Estados, a Constituição de 1934 assinala a garantia do princípio da autonomia dos Municípios na promulgação de sua constituição e Leis Estaduais, nos artigos 13²¹ e 16²², § 2º. Observa-se que a Constituição de 1934 mantém a possibilidade de intervenção estadual no município²³, nos termos de seu artigo 13 §§ 3º e 4º, que previa:

§ 3º - É facultado ao Estado a criação de um órgão de assistência técnica à Administração municipal e fiscalização das suas finanças.

§ 4º - Também lhe é permitido intervir nos Municípios a fim de lhes regularizar as finanças, quando se verificar impontualidade nos serviços de empréstimos garantidos pelos Estados, ou pela falta de pagamento da sua dívida fundada por dois anos consecutivos, observadas, naquilo em que forem aplicáveis, as normas do art. 12.²⁴

Nesse mesmo artigo 13, no §2º, dispõem-se quais os tributos que pertencem aos Municípios, são quatro impostos: de licenças, o predial e territorial urbanos, sobre diversões públicas e o cedular sobre a renda de imóveis rurais, além das taxas sobre os serviços municipais.

Por sua vez, no artigo 17 estão previstas as vedações dos entes federados, sendo que dos dez incisos, os três últimos são relacionados ao sistema tributário, nestes termos:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

²⁰ POLETTI, Ronaldo. *Constituições Brasileiras: 1934*. Vol 3. Brasília: Senado Federal, 2001. p. 26.

²¹ Art. 13. Os municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e a de organização dos serviços de sua competência.

²² Art. 16 § 2º. A lei assegurará a autonomia dos Municípios em que se dividir o território.

²³ Art. 13, §3º. É facultado ao Estado a Criação de um órgão de assistência técnica à administração municipal e fiscalização das suas finanças.

²⁴ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 10/09/2019.

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Outra vedação tributária prevista na Constituição de 1934 está no artigo 18, pois a União não pode decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção entre os entes federados, especialmente em favor dos portos de uns contra os de outros Estados, a fim de evitar o favorecimento desleal que enfraqueceria o federalismo brasileiro.

Também existe uma vedação constitucional quanto ao percentual máximo das multas de mora, ao tratar no parágrafo único do artigo 184 que: “As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito.” Já o artigo seguinte (185) impede a elevação substancial dos impostos, limitando o aumento até vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.

No que diz respeito ao federalismo, a Constituição de 1934, inclusive, estabelece no artigo 156, ao tratar sobre a educação, percentuais mínimos dos impostos arrecadados que devam ser aplicados pelo ente da federação, sendo que à União e aos Municípios eram exigidos nunca menos de dez por cento, já aos Estados e ao Distrito Federal, nunca menos de vinte por cento da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos.

1.1.4. Constituição de 1937

A Constituição de 1937 foi outorgada pelo presidente Getúlio Vargas em 10 de novembro. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 manteve a indissolubilidade dos Entes nos termos e seu artigo 3º²⁵, prevendo, ainda, a possibilidade de nomeação de interventores. Nesta Constituição, um traço marcante foi a concentração dos Poderes no Chefe

²⁵ Art. 3º. O Brasil é um Estado Federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

do Poder Executivo, como previa o artigo 73²⁶. Observa-se, neste contexto um aspecto centralizador, sendo que o Presidente da República detinha o poder de nomear as autoridades estaduais e interventores e estes nomeavam as autoridades municipais.

Em síntese, teve a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1937, como principais preocupações: fortalecer o Poder Executivo, atribuir ao Poder Executivo uma intervenção mais direta e eficaz na elaboração das leis; reduzir o papel do parlamento nacional – em sua função legislativa, não somente quanto à sua atividade e funcionamento, mas ainda quanto à própria elaboração da lei –, conferir ao Estado a função de orientador e coordenador da economia nacional, declarando, entretanto, ser predominante o papel da iniciativa individual e reconhecendo o poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo; reconhecer e assegurar os direitos de liberdade, de segurança e de propriedade do indivíduo, acentuando, porém, que devem ser exercidos nos limites do bem público; a nacionalização de certas atividades e fontes de riqueza; proteção ao trabalho nacional, e defesa dos interesses nacionais em face do elemento alienígena.²⁷

Pois bem, o que se observa é que a Constituição de 1937 eliminou, na prática, o modelo federativo. Segundo Pontes de Miranda, a Constituição de 1937 é uma filha da Constituição de 1934. Ela fortaleceu o Poder Executivo, que era centralizado através das decisões do Presidente da República Getúlio Vargas, atribuindo a esse uma intervenção mais direta na criação de normas e leis, podendo expedir decretos-leis, reduzir a atividade legislativa do parlamento, caracterizando um governo de ideologia unitarista, atentando principalmente à Federação²⁸. No entanto, apesar de a Constituição de 1937 ampliar os poderes do Presidente da República, o artigo 13 não permitia que o chefe do executivo, em âmbito federal, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, publicasse decretos-leis sobre impostos.²⁹

Porém, quanto ao federalismo fiscal, os tributos mantiveram-se os mesmos, apenas alterando a enumeração do texto legal. Quanto à União, o que antes era o artigo 6º na constituição de 1934 passou a ser o 20; já dos Estados deixou de ser o artigo 8º, tornando-se o

²⁶ Art. 73. O Presidente da República, autoridade suprema do Estado, coordena a atividade dos órgãos representativos de grau superior, dirige a política interna e externa, promove ou orienta a política legislativa de interesse nacional e superintende a administração do país.

²⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 83.

²⁸ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição federal de 10 de novembro de 1937. Tomo I*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, p. 13.

²⁹ PORTO, Walter Costa. *Constituições Brasileiras: 1937*, vol. 4. Brasília: Senado Federal, 2001. p. 63.

artigo 23 na Constituição de 1937. O artigo 24 é o que trata da competência residual dos estados, que era limitada pela União, caso ocorresse a bitributação:

Art 24 - Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.

Em relação aos municípios, a Constituição preservou a possibilidade de organização de acordo com seu peculiar interesse. Entretanto, as ações municipais eram limitadas ao poder Estatal, o que atingiu fortemente a autonomia deste Ente, inclusive quanto ao federalismo fiscal, também teve reduzido suas fontes de renda no artigo 28, pois os impostos municipais reduziram para três: de licença – predial e territorial urbano e sobre diversões públicas; mais as taxas sobre serviços municipais. Os Municípios foram submetidos ao regime regulatório dos Estados conforme estabelecido no artigo 29 e seu parágrafo único da Constituição de 1937.

Apesar de o federalismo ter enfraquecido, de forma contraditória se manteve, no artigo 34, a vedação à União de decretar impostos que não sejam uniformes em toda federação, ou que importem discriminação de portos ou regiões do território nacional.

1.1.5. Constituição de 1946

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 foi promulgada em 18 de setembro. Esta Constituição garantiu as liberdades previstas na Constituição de 1934 que haviam sido retiradas na Constituição de 1937.

O que se observa é que na elaboração da Constituição de 1946 houve uma preocupação de assentar, com nitidez, sem artifícios, as fórmulas, os princípios cardeais do regime representativo, e estabelecer com precisão os rumos do próprio à harmonia e independência dos poderes, quais sejam; a redução das possibilidades da hipertrofia do Poder Executivo; a conservação do equilíbrio político do Brasil, pelo regime de seus representantes no Senado e na Câmara; a fixação da política municipalista, capaz de dar ao Município o que lhe era indispensável, essencial à vida, à autonomia; a revisão do quadro esquemático da declaração de direitos e garantias individuais; o tratado, em contornos bem definidos, do campo econômico e

social, onde se teriam de construir, em nome, e por força da evolução e da justiça, os mais legítimos postulados constitucionais³⁰

Várias inovações apresentou a discriminação das rendas entre a União, Estados e Municípios (arts. 15 a 21), desaparecendo as referências à bitributação das constituições de 1934 e 1937. Entendeu-se que toda bitributação (exigência do mesmo tributo por diferentes pessoas de direito público) seria inconstitucionalidade, sem que se precisasse dizê-lo por evidente.

Além de indicados os impostos da competência exclusiva ou privativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dispôs-se que outros só poderiam ser instituídos pela União ou Estados (nunca pelos Municípios).

Quanto ao federalismo fiscal, resta claro a atribuição de competência tributária a cada ente, estando previstos no artigo 15, os impostos da União, que incidem sobre importação de mercadorias; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, bem como importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, aos minerais do País e à energia elétrica; renda e proventos de qualquer natureza; transferência de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; propriedade territorial rural. Nesse mesmo artigo, já se trata sobre a repartição de receitas da União para com Estados e Municípios. O §2º prevê que 60%, no mínimo, das receitas de produção, comércio, distribuição e consumo serão repassadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, proporcionalmente ao território, à população, ao consumo e à produção, nos termos de lei federal. Já o §4º trata acerca do imposto incidente sobre consumo de mercadorias, em que 10% serão entregues aos Municípios cujo pagamento será feito de uma só vez, no quarto trimestre de cada ano. Por sua vez, o §5º prevê o repasse de 15% do imposto sobre renda e proventos aos Municípios, realizado uma vez ao ano, no terceiro trimestre de cada ano. Por fim, o §9º, mesmo sem a para-fiscalidade, previa a entrega da totalidade das receitas do imposto sobre propriedade territorial aos Municípios.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo 15 prevê a imunidade tributária da União, em razão da relevância do produto, nestes termos: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.” Já o artigo 17, mantém a exigência da uniformidade tributária em toda federação, assim a União não poderia distinguir ou preferir regiões do país.

³⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 85.

Outra imunidade, que na Constituição de 1946 passou a afetar a União, pois na Constituição de 1934 era imposto de competência estadual, é quanto ao imposto territorial rural, pois não poderia incidir sobre áreas não excedentes a vinte hectares, quando o proprietário cultivasse, de forma familiar.

Quanto ao federalismo, o artigo 18 afirma que cada Estado da Federação terá sua própria legislação, entre essa a Constituição Estadual, sendo que aos Estados pertenciam (art. 19) os impostos incidentes sobre transmissão de propriedade causa mortis; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; e sobre os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia. Quanto à competência residual legislativa tributária dos Estados, o artigo 21 dispunha:

Art. 21 A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

Quanto aos Municípios, além das receitas de repasse da União e dos Estados, cabiam-lhes os impostos incidentes sobre a propriedade territorial urbana e predial; sobre entre vivos transmissão de propriedade imobiliária e sua incorporação ao capital de sociedades; de licenças; indústrias e profissões; sobre diversões públicas; sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

O Distrito Federal, que na época era a cidade do Rio de Janeiro, nos termos do artigo 26, §4º da Constituição de 1946, cumulava a competência legislativa tributária dos Estados e Municípios, desde que não fossem impostos alcançados pela imunidade do artigo 31

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[...]

V - lançar impostos sobre:

- a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
 - b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
 - c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.
- Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Esta vedação do artigo 31 alcança a todos os entes da federação, portanto trata-se de imunidade para estabelecer regras comuns no federalismo fiscal brasileiro. Também existe uma vedação tributária, prevista no artigo 203, para resguardar a liberdade de expressão e cátedra, porque são beneficiados apenas o autor, professor e jornalista.

1.1.6. Constituição de 1967

A Constituição do Brasil de 1967 introduziu um federalismo fortemente centralizador que foi denominado pela doutrina, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho³¹, de federalismo de integração. Diante da finalidade de institucionalizar o regime militar, observa-se um poder maior do Poder Executivo sobre os Poderes Legislativo e Judiciário. Embora pregasse o federalismo, o que se percebe é uma natureza centralizadora.

Neste contexto, são os comentários de Paulo Bonavides Paes de Andrade:

A elaboração da Constituição de 1967 era, pois, um dos estágios do processo institucionalizador do Movimento de 1964. Era a procura da continuidade revolucionária e os primeiros passos para a arquitetura artificial do que chamaram de milagre brasileiro, tentando imitar a realidade japonesa, feita sobre essas bases estáveis e realistas.³²

Verifica-se que a Constituição de 1967, mesmo estabelecendo o sistema de tripartição de Poderes, na prática, não ocorria da forma prevista. O artigo 6º³³ desta Constituição estabeleceu este princípio, mas pela análise histórica, como já mencionado, houve, na verdade, uma influência mais forte do Poder Executivo em detrimento dos demais Poderes. Merece destacar que “a partir de 1948, a receita orçamentária do Governo Federal sujeitou-se a uma curva decrescente enquanto a dos Estados e Municípios vinha sendo proporcionalmente incrementada.”³⁴

Assim, com a instituição da Constituição de 1967, buscou-se incrementar a receita da União, trazendo uma hegemonia tributária para este ente, inclusive grande parte da receita dos Estados e Municípios estava submetida à liberação do poder central federal. Inclusive, no §2º

³¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 57.

³² ANDRADE, Paulo Bonavides Paes de. *Curso de Direito Constitucional*. 29. ed. Rio de Janeiro. Malheiros Editores: 2014, p. 435.

³³ Art. 6º. São Poderes da União independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

³⁴ CAVALCANTI, Themístocles Brandão; BRITO, Luiz Navarro de; BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1967*, Vol. VI. Brasília: Senado Federal, 2001. p. 49.

do artigo 20, previa-se que a União, através de lei complementar, poderia conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais, quando atendesse a relevante interesse social ou econômico nacional.

Nessa Constituição sistematizou-se um capítulo próprio do Sistema Tributário, que vai do artigo 18 ao 28, reafirmando o recém-criado Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). Em seu artigo 22³⁵, tratou dos impostos federais, com dez hipóteses de incidência, inovando ao atribuir à União a competência sobre impostos acerca da exportação, retirando dos estados.

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - propriedade territorial, rural;
- IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; (Vide Lei nº 5.279, de 1967)
- V - produtos industrializados;
- VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
- VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
- IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

Desses impostos arrecadados, nos artigos 26 e 28, a Constituição obriga que a União realize distribuição de percentual do valor arrecadado aos Estados, Distrito Federal e Municípios, visto que nessa Constituição, as hipóteses de incidência de tributos estaduais e municipais restringem-se a apenas duas para cada ente federado.

Aos Estados e Distrito Federal, nos termos do artigo 24, cabia os impostos sobre transmissão de bens imóveis e operação relativa à circulação de mercadoria. Quanto aos Municípios (art. 25), a competência para legislar restringia-se à propriedade predial e territorial urbana e os serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência da União e dos Estados.

³⁵ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - propriedade territorial, rural; IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; V - produtos industrializados; VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

O artigo 27 trata da possibilidade de os Estados e Municípios celebrarem com a União convênios destinados a assegurar a coordenação dos respectivos programas de investimento e administração tributária, a fim de receberem em contrapartida até dez por cento na arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente dos impostos de rendas e proventos de qualquer natureza e de produtos industrializados.

Já o artigo 28, estabelecia a obrigação de a União distribuir, nos termos de lei federal, aos entes da federação, ou seja, Estados, Distrito Federal e Municípios, 40% da arrecadação do imposto incidente sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; 60% da arrecadação do imposto incidente sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica e 90% da arrecadação incidente sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País, sendo este último de forma proporcional à produção.

Nesta Constituição, apesar das atribuições da União, observa-se a criação do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM). “Em resumo, a Constituição de 1967, além da forte centralização político-administrativa, deferiu à União o predomínio tributário que não dispunha sob o regime de 1946”.³⁶

Neste texto constitucional, apesar de ser de período ditatorial no Brasil, está resguardado no artigo 150 trinta e cinco parágrafos de direitos e garantias individuais, entre estes, no §29, resguardam-se dois princípios importantes, o da legalidade, afinal nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; e da anualidade, pois nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, com exceção da tarifa aduaneira e do imposto lançado por motivo de guerra.

1.1.7. Constituição de 1969 (Emenda Constitucional n. 1 de 1969)

Posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, o fortalecimento do poder decisório do Executivo ficou mais evidente, pois surge a possibilidade de edição de decretos-lei por este Poder.

³⁶ CAVALCANTI, Themístocles Brandão; BRITO, Luiz Navarro de; BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1967*, Vol. VI. Brasília: Senado Federal, 2001. p. 50.

Em relação à Emenda nº 1 de 1969, promulgada por uma junta militar, há na doutrina divergências sobre essa ser apenas uma Emenda à Constituição de 1967 ou uma nova Constituição. Segundo José Afonso da Silva, tratou-se de nova Constituição, pois o texto promulgado era inteiramente novo, mudou-se, inclusive, a denominação, que passou de Constituição do Brasil para Constituição da República Federativa do Brasil. Diante de todos os motivos não se pode dizer que se referiu apenas à emenda, e sim, de nova Constituição. Portanto, tem-se a Constituição de 1969.³⁷

José Afonso da Silva explica que teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que de fato se promulgou texto integralmente reformulado, a começar pela denominação que se lhe deu: Constituição da República Federativa do Brasil.³⁸

A despeito das semelhanças com o sistema tributário estabelecido em 1967, foram acrescidos à competência da União, no artigo 21, §2º, o poder para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse da previdência social ou de categorias profissionais³⁹, permanecendo a possibilidade de criação de empréstimos compulsórios nos casos definidos em lei complementar.

Na vigência desta Constituição, em 1970, para reforçar suas fontes de financiamento, o Governo Federal criou o PIS – Programa de Integração Social – que marca o ressurgimento no país da cumulatividade na tributação. Tal reforço era necessário para o Governo em razão da concessão dos incentivos que corroía as receitas para promover o “milagre econômico” brasileiro.

Ao encerrar-se a fase do “Milagre Brasileiro”, o sistema tributário já mostrava sinais de desgaste ou mesmo exaustão. Merece destaque o período compreendido entre 1979 e 1983, e mesmo no período de recessão que ficou mais evidente, que caracterizou seus anos finais, manteve-se a carga tributária variando entre 24,5 e 27% do PIB, por meio de constantes

³⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 86.

³⁸ Idem, p. 87.

³⁹ CF 1969 - Art. 21 § 2º A União pode instituir: I - contribuições, nos termos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

alterações legislativas e com a diminuição de incentivos fiscais, evitando-se a criação de novos e eliminado aqueles já existentes.⁴⁰

1.1.8 Constituição de 1988

Neste contexto de exaustão tributária, chega-se a atual Constituição Federal de 1988. A Constituição Cidadã que instituiu o Estado democrático de direito, estabelecendo um pacto federativo, definindo uma repartição de competências entre os Entes da Federação. Observa-se que os princípios democráticos da atual Constituição foram estabelecidos em seu artigo 1º⁴¹. Esses princípios representam os valores fundamentais da Lei Maior.

O modelo de federalismo tripartite brasileiro insere os Municípios no mesmo grau de igualdade com a União e os Estados. Porém, apesar da autonomia legislativa prevista no texto constitucional, observa-se grande dependência financeira dos Estados e Municípios face à União.

Quanto à repartição de receitas, deu-se continuidade ao aumento progressivo dos percentuais de partilha do FPE e do FPM, mas não alterou significativamente o sistema herdado de 1967⁴².

Ademais com o acréscimo do peso tributário das contribuições especiais, espécie criada pela constituição cidadã de competência exclusiva da União e não sujeitas à repartição de receitas, não foi dada continuidade ao modelo federativo descentralizado proposto pela Constituição de 1988.

Assim, a Constituição de 1988 inovou ao estabelecer um sistema pentapartido de tributos, diferente do dantes estabelecido pelo Código Tributário Nacional de 1966, ainda vigente. Assim, atualmente se observam as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Quanto aos impostos, há clara delimitação constitucional tributária para cada ente federado. À União, cabe a competência de sete espécies de impostos (não mais dez, como era nas constituições

⁴⁰ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: 1996, p. 11.

⁴¹ Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.

⁴² MACIEL, Marcelo Sobreiro. Dependência de trajetória nos incentivos fiscais: fragmentação do empresariado na reforma tributária. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados – Centro de Documentação e Informação, 2009. p. 18.

anteriores), previstas no artigo 153. A União também tem as competências residual e extraordinária no artigo 154.

Aos Estados e Municípios restaram três espécies de impostos para cada ente, artigos 155 e 156, respectivamente, sendo que o Distrito Federal cumulava as duas competências nos termos do artigo 147. Como se nota, cada um destes entes da federação foram agraciados com uma nova espécie de imposto. Os Municípios ganharam o imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Já os Estados ganharam o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, imposto que será melhor analisado nos próximos tópicos, vez que se trata do objeto de análise desta dissertação, face o federalismo fiscal no Brasil.

1.2. De Taxa a Imposto sobre a propriedade de Veículos automotores

O Imposto sobre a propriedade de veículos automotores no Brasil causa nos contribuintes um sentimento de repulsa, talvez mais do que nos demais impostos. Isto porque ao pagar este tributo, o cidadão médio normalmente espera algo em troca, especialmente no que diz respeito aos seus veículos. Ao pagar um tributo sobre a propriedade de veículos automotores, o proprietário espera que seu veículo tenha ótimas condições de trafegar. Todavia, tal situação não decorre unicamente do desconhecimento da característica mais básica dos impostos, que é a não-vinculação. Porém talvez esteja ainda arraigada na memória da população, fatos históricos desde meados do século XX, pois na Constituição de 1946 estava previsto no artigo 27 o seguinte:

Art 27 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.⁴³

Assim, era permitido a União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar taxas com a finalidade de custear as estradas por eles construídas. Neste âmbito, inúmeras eram as taxas instituídas pelos Estados e Municípios com a finalidade de indenizar as despesas de construção, conservação e melhoramento das estradas por toda República Federativa do Brasil.

⁴³ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

No caso da União, a criação de tributo com este objetivo se deu através da tributação sobre os veículos automotores, que foi introduzida no Brasil por meio de uma Taxa Federal, criada pelo Decreto-lei nº 397 de 30 de dezembro de 1968⁴⁴. Esta norma instituiu a Taxa Rodoviária Federal (TRF), devida por todo veículo motorizado que transitasse no território nacional. O produto da arrecadação dessa taxa deveria ser integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais. Observe que a taxa não incidia sobre a propriedade de veículos, e sim sobre o trânsito de veículos.

Mesmo sendo um serviço indivisível, a conservação de rodovias acabou atrelada ao critério material deste tributo, que já tinha as exceções estabelecidas pela Constituição Federal de 1967⁴⁵, atrelando a instituição de taxas a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, conforme disposição do artigo 19, inciso II, com texto bastante semelhante ao do artigo 145 inciso II da Constituição Federal de 1988.

Contudo, diante de tal cenário confuso, alguns Estados e Municípios também instituíram taxas visando à tributação da propriedade de veículos automotores para obtenção do registro e licenciamento do veículo, exercendo, assim, suas respectivas competências tributárias.⁴⁶ Assim, diante do cenário de inúmeras taxas incidentes sobre o mesmo objeto – veículo automotor, a União resolveu viabilizar uma taxa única com menor complexidade a fim de evitar os conflitos, tanto é que na justificativa do Decreto-lei nº 999/1969, que antecede o texto legal, está assim escrito:

CONSIDERANDO a existência de múltiplos tributos, cobrados dos proprietários de veículos automotores para o registro anual e licenciamento, em todo o país;

CONSIDERANDO que a Constituição permite aos Estados e Municípios, à União, cobrarem taxas remuneratícias do seu poder de política ou pela utilização de serviços públicos utilizados ou postos à disposição do contribuinte, desde que sejam específicos e divisíveis;

CONSIDERANDO que a circulação assegurada aos veículos em todo o território nacional, qualquer que seja o local de seu registro, conduz a que os contribuintes utilizem serviços de outras unidades da federação, sem que tenham remuneração êsses serviços, o que desvirtua, em tal hipótese, o

⁴⁴ Art. 1º A taxa rodoviária federal será devida por todo veículo motorizado que transitar no território nacional e o produto de sua arrecadação será integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais;

⁴⁵ Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I - os impostos previstos nesta Constituição; II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;.

⁴⁶ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA, Teoria Prática e Questões Polêmicas. São Paulo: Noeses, 2016, pag. 101.

preceito constitucional de que o serviço seja perfeitamente específico e divisível;

CONSIDERANDO a desigualdade de valores e critérios de cobrança observada nas diversas unidades da Federação, que leva a tratamento discriminatório e enseja evasões de receita;

CONSIDERANDO que o sistema tributário nacional deve conter tributação uniforme para proteção do contribuinte e salvaguarda da receita tributária das diversas unidades federadas;

CONSIDERANDO, ainda, a necessidade de simplificar e aperfeiçoar os processos de arrecadação no interesse do Poder Público e do contribuinte,

Em 21 de outubro de 1969, foi publicado o Decreto-lei nº 999 , que instituiu a Taxa Rodoviária Única (TRU), devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional.⁴⁷ Visando ressaltar sua condição de única, o parágrafo primeiro do artigo 1º do Decreto-lei nº 999/69 reforçava que este seria o único tributo incidente sobre a este fato gerador.

Art. 1º..

§ 1º A referida taxa, que será cobrada previamente ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador.

Pela leitura do artigo 1º, cumulada como §1º, verifica-se que a Taxa Rodoviária Única era devida pelos proprietários de veículos automotores, mas tinha sua incidência sobre a circulação deles⁴⁸. Outra característica, que a TRU tentou trazer ao sistema tributário brasileiro, foi a centralização de uma taxa única, impossibilitando Estados e Municípios de instituir taxas sobre este mesmo fato gerador, veículo automotor.

Mesmo diante deste cenário, o Estado de São Paulo instituiu uma Taxa de Fiscalização de Serviços Diversos, direcionados a todos os proprietários de veículos motorizados. Esta exação foi objeto da representação nº 1.176-3, julgada procedente, e declarou inconstitucional a expressão relacionada a veículo automotor (14.4) da Tabela C da Lei 3.714, de 10 de dezembro de 1981, do Estado de São Paulo, assim como o inciso III do artigo 2º da Lei nº 1.518 de 28 de dezembro de 1977 do Estado de São Paulo⁴⁹.

⁴⁷ Art. 1º É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional.

⁴⁸ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. *O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁴⁹ STF, Representação nº 1.176-3 SP (14 DE DEZEMBRO DE 1984).

A princípio, os Estados, Territórios e o Distrito Federal entregariam ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, 40% do valor arrecadado por meio da Taxa Rodoviária Única.⁵⁰ Posteriormente, o Decreto-lei 1691/79 passou a estabelecer a proporção de 45% (quarenta e cinco por cento) aos Estados e seus Municípios, Distrito Federal e Territórios, 26% (vinte e seis por cento) à União, 17% (dezessete por cento) ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, para incorporação ao Fundo Especial de Conservação e Segurança do Tráfego⁵¹ e 12% (doze por cento) ao Fundo de Desenvolvimento dos transportes Urbanos (FDTU)⁵².

Em 1981, o Decreto-lei 1886/1981 estabeleceu nova forma de repartição, sendo 45% (quarenta e cinco por cento) aos Estados e seus Municípios, Distrito Federal e Territórios, 40,5% (quarenta inteiros e cinco décimos por cento), no exercício de 1981, e 55% (cinquenta e cinco por cento) a partir de 1982, e 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem - DNER, em 1981, para incorporação ao Fundo Especial de Conservação e Segurança do Tráfego, e ainda 6% (seis por cento) à Empresa Brasileira dos Transportes Urbanos, em 1981, à conta do Fundo de Desenvolvimento dos Transportes Urbanos (FDTU).

Após tantas alterações na destinação de um tributo que possuía natureza (contestável) de taxa, já na vigência do texto constitucional de 1969⁵³, conforme tratado no item anterior, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, estabelecendo a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos e taxas incidentes sobre a utilização de veículos⁵⁴.

É compreensível que o contribuinte ainda tenha consigo o sentimento de que o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores tenha uma destinação específica, seja para a conservação de estradas, seja para o desenvolvimento de transportes urbanos.

No entanto, este imposto novo criado pela EC 27/1985 não estava disciplinado no Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), que tem força de lei complementar, portanto, de lei

⁵⁰ Art. 5º Os Estados, Territórios e o Distrito Federal entregarão ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem 40% do que arrecadarem da Taxa Rodoviária Única.

⁵¹ Previsto no artigo 4º, item II, do Decreto-lei nº 512, de 21 de março de 1969

⁵² Previsto no artigo 14, da Lei nº 6.261, de 14 de novembro de 1975

⁵³ Caráter constitucional tratado no item anterior (1.1).

⁵⁴ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

nacional. Desta forma, os Estados da Federação tiveram completa liberdade legislativa para disciplinar o IPVA, por meio de leis ordinárias.

Isso porque a Emenda Constitucional n.27/85 introduziu no ordenamento jurídico um novo imposto, que não estava previsto no Código Tributário Nacional, sendo que a EC n. 1/69, ou seja, a Carta vigente quando da instituição do IPVA, não exigia lei complementar para criação de tributos.

De acordo com §1º do artigo 18 do Diploma de 69, cabia à lei complementar apenas estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por sua vez, o artigo 34, §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determinava que ‘promulgada a Constituição, a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto e, no caso, o artigo 24, §3º da Constituição Federal de 1988, previa que inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.⁵⁵

As leis estaduais à época da criação do IPVA definiram contribuinte, fato gerador, base de cálculo, alíquota, para então passar a cobrá-lo. Tal cenário permaneceu, pois a sistemática do IPVA foi recepcionada pela Constituição de 1988. Assim, não se tornou necessária a edição de uma lei complementar nacional para disciplinar esse imposto.

Contudo, embora a sua disciplina seja de lei ordinária, originariamente, entende-se que qualquer alteração em nível de normas gerais do Direito Tributário, acerca do IPVA, após o advento da Constituição de 1988, deverá ser realizada por lei complementar estadual a fim de que respeite o princípio da recepção.

Neste mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que à época da inclusão do IPVA, no ordenamento constitucional brasileiro, ou seja, em 1985, não era necessário lei complementar para instituí-lo, portanto, as leis estaduais editadas foram recepcionadas pela Constituição de 1988. Além de ainda não existir legislação federal disciplinando o IPVA, este tributo deve ser regulado plenamente pelos Estados da Federação, nos termos do artigo 24, §3º da atual Constituição. Segue abaixo transcrita ementa de voto do STF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, de março de 1997, nestes termos:

⁵⁵ LOCATELLI, Soraya David Monteiro *apud* MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.⁵⁶

Assim, como não há qualquer norma geral editada pela União para o IPVA, ainda mais importante se torna conhecer o que está previsto sobre este tributo na Constituição de 1988, porque a carta constitucional é o único limitador dos Estados e Distrito Federal no exercício de sua competência legislativa plena do imposto incidente sobre o veículo automotor.

1.3 O IPVA na Constituição Federal de 1988

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, como acima demonstrado, é um imposto relativamente recente do sistema tributário brasileiro, visto que ingressou no ordenamento constitucional há quase 35 anos, por meio da Emenda Constitucional 27/85, que acrescentou a terceira espécie de imposto aos estados, no artigo 23 na Constituição de 1969 (EC 1/1969). Atualmente, na Constituição de 1988, o IPVA está previsto no artigo 155 que dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 III - propriedade de veículos automotores.⁵⁷

Assim, deixou de ser uma taxa de competência da União, passando a ser um imposto de competência estadual. Como se observa, a hipótese de incidência do IPVA permaneceu a

⁵⁶ STF. AI 167.777 AGr/SP. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279206>>

⁵⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 10/09/2019.

mesma da Taxa Rodoviária Única, ou seja, a propriedade de veículo automotor. Na Constituição de 1988, não está descrito de modo minucioso esse fato jurídico, o que se considera como propriedade de veículo automotor, mas apenas delimitou a competência tributária aos Estados da federação.

Neste tópico se abordará apenas quanto à previsão constitucional relacionada ao IPVA, deixando os temas relacionados a regra matriz de incidência tributária e seus cinco critérios para o capítulo seguinte deste trabalho. Assim, tratar-se-á na ordem numérica dos artigos que dispõe sobre o IPVA (art. 155, III) na Constituição de 1988, ou seja, nos artigos 150, 155 e 158 da Carta Constitucional.

Primeiramente, merece destacar que o IPVA se enquadra em determinadas situações na exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena, nos termos do artigo 150, §1º, da Constituição Cidadã. O princípio da anterioridade e o da noventena estão previstos no artigo 150, III, “b” e “c”, buscando garantir benefícios e garantias aos contribuintes, dando maior segurança, evitando surpresas, por isso veda a qualquer ente da federação, após a Emenda Constitucional 42/2003, instituir ou majorar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei, além da necessidade de obedecer o intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e a cobrança do tributo.

Desse modo, regra geral, a vigência das leis tributárias que instituem ou majoram tributos dependem de obedecer, cumulativamente, aos dois princípios da anterioridade e da noventena para que a norma tenha capacidade de atuação. Afinal, vigência é a qualidade de surtir efeitos, regendo fatos jurídicos.

A partir da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, temos novo regime de vigência para as leis tributárias que modifiquem o arquétipo de incidência dos tributos, e disso resulte algum aumento ou do qual decorra a criação de nova espécie tributária, ou mesmo a inovação do quadro impositivo sobre dada matéria ou para um dado grupo de contribuintes que dantes não se viam alcançados pela incidência do tributo. E, assim, na atualidade, convivemos com: i) a nova regra geral de anterioridade com ii) a anterioridade pura, com iii) a aplicação exclusiva do prazo nonagesimal e com iv) exclusão da anterioridade (pura ou nonagesimal). Estas são as possibilidades vigentes, aplicáveis segundo as espécies tributárias.⁵⁸

Isto posto, o IPVA encaixa-se em duas situações, na regra geral, devendo obedecer aos dois princípios da anterioridade e dos noventa dias, mas também na aplicação exclusiva da

⁵⁸ TORRES, Heleno *in* *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1752.

anterioridade pura nos casos de fixação de base de cálculo do IPVA pelos Estados. Ou seja, quando tiver alteração do valor venal dos veículos, majorando a base de cálculo que compõe o critério quantitativo, basta obedecer à mudança de exercício financeiro, podendo ser exigido no início do ano seguinte – logo em primeiro de janeiro, mesmo que a mudança tenha sido publicada há poucos dias, no final do ano. Porém, se a alteração legislativa for relacionada a outro ponto que não seja fixação de base de cálculo, por exemplo, majoração da alíquota incidente deverá esperar a mudança de exercício financeiro, bem como o intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e a cobrança do IPVA majorado.

Já o artigo 155, que trata dos impostos de competência estadual, prevê no §6º, ao tratar sobre o IPVA, que terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. Relativo a este tema das alíquotas, mais bem explorado no capítulo seguinte ao abordar a regra matriz, inclusive tratando de cada estado da federação, já merece destacar que até presente data ainda não existe Resolução do Senado Federal estipulando as alíquotas mínimas do IPVA, nos termos do artigo 155, §6º, I. Todavia, em consulta o sítio do Senado Federal, verificou-se que há projetos em trâmite no Senado: Projeto de Resolução do Senado nº 15, de 2017⁵⁹ e Projeto de Resolução do Senado nº 3, de 2019⁶⁰.

Ambos os projetos de Resolução do Senado para fixar as alíquotas mínimas do IPVA estão em trâmite na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. No primeiro projeto de 2017, pretende-se estabelecer as seguintes alíquotas mínimas: “I – 3% (três por cento) para ônibus, caminhões e furgões; II – 2% (dois por cento) para automóveis leves de transporte de pessoas, utilitários e caminhonetes; e III – 1% (um por cento) para motocicletas, motonetas, quadriciclos, triciclos e demais veículos não mencionados neste artigo.⁶¹”; enquanto no projeto de 2019, espera-se estabelecer alíquota mínima de 0% para o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e, para veículos de duas rodas, de até 150 cilindradas.

Quanto ao artigo 155, §6º, II que dispõe que o IPVA, poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo, como se trata de um texto normativo não muito claro e específico, alguns problemas relacionados já foram julgados pelo judiciário brasileiro. O

⁵⁹ SENADO. Projeto de Resolução do Senado nº 15 de 2017. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129184>> Acesso 12 nov. 2019.

⁶⁰ SENADO. Projeto de Resolução do Senado nº 3 de 2019. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135234>> Acesso 12 nov. 2019.

⁶¹ SENADO. Projeto de Resolução do Senado nº 15 de 2017. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5291913&ts=1567533340848&disposition=inline>> Acesso 12 nov. 2019.

primeiro problema foi relacionado aos carros importados, se estes poderiam ter alíquotas diferenciadas em função da origem, como uma espécie de tipo⁶². O STF entendeu que não é possível ter alíquotas diferenciadas para carros importados, por ferir ao princípio da isonomia tributária previsto no artigo 152 da Constituição Federal ao impedir tratamento diferenciado em razão da procedência e do destino, além da impossibilidade de constituir-se em bitributação pelo fato gerador da importação, como se observa na ementa do voto do Ministro Eros Grau de 2006:

EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. 1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. 2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.⁶³

Outro problema relacionado à diferenciação de alíquotas do IPVA foi quanto à possibilidade de alíquotas progressivas em função do valor do veículo. Tal progressividade não é admitida, pelo STF, visto que a alíquota seria diferenciada, levando em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, “não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva⁶⁴”. Só é admitida a diferenciação em função do tipo ou utilização do veículo, como se observa em trecho do voto do ministro Ricardo Lewandowski de 2012:

A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/03 – que incluiu o § 6º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo.⁶⁵

Dessa forma, não há qualquer irregularidade nas leis estaduais que diferenciam as alíquotas do IPVA conforme a natureza do veículo automotor⁶⁶, inclusive quanto ao

⁶² CALIENDO, Paulo. *in Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1836.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 367.785 RJ – Rio de Janeiro. Ministro Relator Eros Grau. Julgamento 09/05/2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340374> Acesso em 12 de nov. 2019.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 414.259-7 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Eros Grau. Julgamento 24/06/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541721> Acesso em 12 de nov. 2019.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 601.247 RS – Rio Grande do Sul. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Julgamento em 29/05/2012. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174192> Acesso em 12 dez. 2019.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 424.991 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento em 13/09/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628643> Acesso em 12 nov. 2019.

combustível utilizado, até mesmo porque se trata de política fiscal dos Estados da Federação, que têm competências legislativa plena, haja vista ainda não existir qualquer lei complementar limitando as regras. Afinal, como já tratado, deixando a União de editar normas gerais, cabe à unidade da federação exercer a sua competência legislativa plena.

Ademais, o IPVA, semelhante ao IPTU, é um imposto patrimonial e real, não se analisa a pessoa tributada, independe se o sujeito passivo é pessoa física ou jurídica, ou até mesmo se dispõe de fortunas. O lançamento tributário, que geralmente ocorre de ofício, é realizado exclusivamente em razão do bem tributado, que no caso é o veículo automotor:

Nos impostos reais apenas se leva em conta para fins de tributação determinado bem individualmente considerado. Não se considera a pessoa do sujeito passivo nem a totalidade de seu patrimônio ou renda, mas unicamente o bem a ser tributado. Sempre que determinada manifestação de riqueza individualizada em um bem for regulada pela norma tributária, há um imposto real e não um imposto de caráter pessoal.⁶⁷

Por fim, quanto ao texto constitucional relacionado ao IPVA, merece destacar o artigo 158, III que dispõe sobre a repartição das receitas tributárias, afinal os Estados devem entregar aos Municípios 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do IPVA, de acordo com os veículos automotores licenciado em cada um.

No inciso III consta outra hipótese de transferência diretamente relacionada à cada ente subnacional, pois obriga os Estados a transferirem 50% do que tiver sido arrecadado de IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para os Municípios onde aquele veículo tiver sido licenciado. Assim, o proprietário de um automóvel que tiver sido plaqueado em um determinado Município, ao pagar o IPVA para o Estado, estará ipso facto contribuindo para aquele Município com metade do valor pago.⁶⁸

Essa obrigação de rateio pela metade das receitas pelos Estados da Federação com os seus Municípios causa certa disputa e preocupação entre os prefeitos para aumentar a quantidade de veículos ali licenciados, inclusive, algumas vezes, incentivando práticas duvidosas, tanto moral como legalmente, para conseguir incrementar seus contribuintes. É comum nas cidades, pelo interior do país, o prefeito emprestar comprovantes de endereço para conhecidos a fim de o licenciamento do veículo naquele Município.

⁶⁷ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 876.

⁶⁸ SCAFF, Fernando Facury. SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. in *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1850.

Também, a título exemplificativo, do que essa chance de incremento da renda dos Municípios causa nos prefeitos, destaca-se a campanha “Emplaca Aripuanã⁶⁹” realizada no ano de 2017, no Município Aripuanã no Estado do Mato Grosso. No sítio eletrônico deste Município, há descrita a campanha lançada em 29 de novembro de 2017, em parceria com CIRETRAN do Estado do Mato Grosso. Buscou-se incentivar os proprietários de veículos, com registros em outros municípios, a realizar a transferência para o município de Aripuanã, prometendo beneficiar a cada contribuinte a restituição de 25% do valor pago pelo IPVA no ano de 2017.

Implementou-se naquele município um processo administrativo para ter direito a restituição dos 25% do IPVA, onde o proprietário do veículo deveria protocolar um pedido na Prefeitura Municipal, apresentando cópia do certificado de propriedade do veículo, comprovante da transferência do registro do veículo para o município de Aripuanã, guia de recolhimento do IPVA, com registro no município de Aripuanã, bem como apresentar documento pessoal com foto. No sítio eletrônico, é informado que o valor da restituição seria depositado em conta corrente do proprietário do veículo, no prazo de 60 dias a contar da data do protocolo do requerimento mencionado acima. Inclusive, aparece na reportagem, claramente, qual o interesse do Prefeito em lançar esse tipo de campanha, que afeta diretamente o orçamento municipal ao restituir valores retirando receitas do cofre, bem como impacta negativamente no relacionamento deste município com os outros do Estado do Mato Grosso, ou até mesmo outros estados da federação, que perderiam seus veículos licenciados.

Segundo o prefeito, Jonas Canarinho, a campanha é também uma forma de incentivo à arrecadação para o município, já que o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – é um imposto estadual, em que, do total arrecadado por cada veículo, 50% é destinado ao governo estadual, enquanto que os outros 50% são destinados ao município onde o veículo foi emplacado. Dessa forma, o participante dessa campanha “Emplaca Aripuanã” contribui para o desenvolvimento e progresso do município.

“Trata-se de uma arrecadação importante, pois a prefeitura pode utilizar esses recursos para a realização de diversas melhorias. Algo que, beneficia diretamente o proprietário do veículo, já que este utiliza os serviços oferecidos pelo município como saúde, educação, estradas, iluminação pública, entre outros, de modo que o retorno da de do valor pago pelo mesmo com o IPVA, além de incrementar a receita municipal, ajudará na manutenção daquilo que já é ofertado ao cidadão”, disse o prefeito.

De acordo com o responsável pelo CIRETRAN de Aripuanã, atualmente o município possui aproximadamente 9.565 veículos emplacados, e um grande número com placas de outras localidades. Com a transferência desses veículos

⁶⁹ ARIPUANÃ. Prefeitura lança a campanha Emplaca Aripuanã. Disponível em: <<https://www.aripuanã.mt.gov.br/imprensa/noticia/prefeitura-lanca-a-campanha-emplaca-aripuanã/662>> Acesso em 12 nov. 2019.

para o município, 50% do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) pago ao Governo do Estado, retorna aos cofres municipais. Esse é um número bastante significativo que influencia muito na receita e ajuda no desenvolvimento da cidade.⁷⁰

Outra campanha também ousada nesse sentido de incrementar os veículos licenciados no Município a fim de aumentar os repasses dos valores do Estado, já foi realizada nos anos de 2018 e 2019, no Município de Hortolândia, no Estado de São Paulo, na região sudeste do país, também está publicamente registrada no sítio eletrônico⁷¹. O Município oferece o reembolso de despesas com o emplacamento e transferência para o morador da cidade que passar o veículo com placas de outras cidades para o município de Hortolândia.

O incentivo para transferir o veículo para Hortolândia - SP está autorizado por Lei Complementar Nº 76/2017. O benefício é exclusivo para veículos de passeio, com menos de 10 anos de fabricação. O reembolso previsto é de R\$ 250,00 para automóveis com valor venal entre R\$ 25 mil a R\$ 40 mil, ou de R\$ 550,00 para veículos com valor venal acima de R\$ 40 mil. Assim, também está registrado na reportagem sobre o programa de incentivo

A secretária-adjunta de Finanças, Silvania Sá, explica que o munícipe que realiza o procedimento de emplacamento e transferência colabora para o aumento da receita da cidade, ação que reflete na ampliação da qualidade de vida da população. “A Administração quer sensibilizar os proprietários de veículos que já circulam em Hortolândia a licenciá-los aqui. Esta é mais uma ação da Prefeitura para elevar as receitas do município sem onerar o bolso do morador. Quanto mais recursos a cidade arrecadar, mais recursos a Prefeitura terá para realizar obras e serviços para ampliar a qualidade de vida da população”, destaca a secretária-adjunta.

Do volume total arrecadado pelo Governo do Estado com o IPVA, 50% do tributo fica pra o município. De acordo com a Secretaria de Finanças, a previsão de arrecadação de IPVA neste ano é de R\$ 27.800.000,00. Em 2018, o município arrecadou R\$ 25.972.483,00 com o imposto.⁷²

Tais medidas, em determinadas circunstâncias, acabam por promover situações de fraude, prevista pelo próprio CTB, que prescreve, em seu artigo 242⁷³, ser infração gravíssima,

⁷⁰ ARIPUANÃ. Prefeitura lança a campanha Emplaca Aripuanã. Disponível em: <<https://www.aripuanã.mt.gov.br/imprensa/noticia/prefeitura-lanca-a-campanha-emplaca-aripuanã/662>> Acesso em 12 nov. 2019.

⁷¹ HORTOLÂNDIA. Campanha de incentivo ao Emplacamento e Transferência de Veículos Automotores. Disponível em: <http://www2.hortolandia.sp.gov.br/servicos-para-o-cidadao/item/10202-incentivo-emplacamento-e-transferencia-veiculos> Acesso em 12 nov. 2019.

⁷² PORTAL HORTOLÂNDIA. Prefeitura reembolsa despesa com transferência de veículos. Disponível em: <https://www.portalthortolandia.com.br/noticias/nossa-cidade/prefeitura-reembolsa-despesa-com-transferencia-de-veiculos-55259> Acesso 12 nov. 2019.

⁷³ Art. 242. Fazer falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação: Infração - gravíssima; Penalidade - multa. *in* BRASIL. Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [1997]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm . Acesso em: 22 out. 2019.

sujeita à multa, a utilização de falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação.

Destarte, apesar de o IPVA ser um imposto de competência estadual, como existe a repartição obrigatória das receitas com os Municípios, estes se empenham em fiscalizar e auxiliar os Estados, afinal recebem metade do arrecadado com o tributo. Aliás, os Municípios não aceitam alterações legislativas que diminuam o valor arrecadado, como isenções ou reduções de alguns dos elementos do critério quantitativo, ou seja, base de cálculo ou alíquotas.

Neste sentido, de redução do montante repassado em razão de alteração na lei estadual, foi o litígio iniciado entre o Município de Goiânia e o Estado de Goiás, causando interesse da presente pesquisa, sendo aspecto discutido nesta dissertação. Portanto, antes de analisar o caso que será estudado apenas ao final do trabalho, torna-se relevante compreender, no próximo capítulo, o IPVA e os seus cinco critérios que formam a regra matriz de incidência tributária.

CAPÍTULO II - A REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR (IPVA)

A Regra Matriz de Incidência Tributária trata-se de fórmula largamente difundida por Paulo de Barros Carvalho, ela mescla noções de Língua Portuguesa e Matemática de modo a conceber individualmente os critérios antecedentes e consequentes da hipótese de incidência tributária ou hipótese tributária – terminologia adotada pelo autor –, que são: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Por ora, interessa-nos a análise do critério material somado ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA⁷⁴.

Antes de mais nada, vale lembrar que o IPVA sobreveio à Taxa Rodoviária Única – TRU, Decreto-lei nº 999/69, para suprir-lhe as inconsistências inconstitucionais, a qual, por sua vez, substituíra a Taxa Rodoviária Federal – TRF, Decreto-lei nº 397/68, em razão de sua inadequação frente à Constituição Federal vigente, ao Código Tributário Nacional e ao Decreto-lei n. 791/69, instituidor do pedágio nas rodovias federais. A TRU se notabiliza pelas imperfeições técnicas, pois era devida pelo proprietário do veículo motor, mas a circulação do veículo caracterizava a incidência da taxa, além disso, a imposição fiscal competia à União e a arrecadação estava a cargo dos Municípios e Estados-membros.⁷⁵

Relativo a isso Hugo de Brito Machado⁷⁶ ensina:

Quanto às taxas, a vedação era dispensável, posto que o fato gerador das taxas está sempre ligado à atuação estatal, não compreendendo mesmo uma taxa sobre o uso de veículo particular. Com ou sem a vedação expressa, infelizmente a cobrança de taxas no licenciamento de veículos continuou e continua a ser praticada, em flagrante violência à Constituição. Ninguém se opõe, talvez em virtude do valor relativamente pequeno cobrado de cada proprietário de veículo. Quanto aos impostos, parece-nos que a vedação somente seria importante em face da competência dita residual, posto que o sistema tributário brasileiro é rígido, discrimina as competências delimitando o âmbito de cada imposto, de sorte que não seria mesmo possível, a não ser no exercício da competência residual, instituir um imposto sobre o uso de veículos automotores..

Destarte, com feições de imposto, entre outras deficiências normativas, a TRU foi sucedida pelo IPVA. Introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 27/85, a redação do dispositivo do artigo 23, inciso III, da Constituição Federal de 1967 restou

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

alterada e passou a prever como hipótese de incidência do imposto a propriedade de veículo automotor, bem como a igual repartição do produto da arrecadação entre os Estados e Municípios. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o legislador acrescentou a competência tributária dos Estados para o instituir e a jurisprudência cuidou de confirmar a capacidade legislativa plena, dada a ausência de lei complementar⁷⁷.

Deste modo, tendo em vista que inicialmente a Taxa Rodoviária Federal e a sucessora Taxa Rodoviária Única justificavam-se pela aplicação na criação e manutenção de ruas, estradas e rodovias, é comum que o homem médio, irresignado, quando se depara com essas em más condições, questione a destinação do montante alusivo ao imposto. Como se sabe, no caso dos impostos, o ente tributante não está adstrito a uma finalidade, como acontece com as contribuições, os valores arrecadados são aplicados conforme a conveniência, nos termos da lei.

E como tratado no primeiro capítulo, o IPVA não possui uma sistemática normativa nacional, como a maioria dos outros impostos disciplinados pelo Código Tributário Nacional. Dessa maneira, a sistemática normativa desse imposto, através de diversas leis ordinária, foi elaborada pelos 26 Estados membros da Federação, mais o Distrito Federal, que configuraram o imposto, cada um dentro dos limites territoriais de cada Estado,

É por essa razão a importância da compreensão no que consiste cada um dos cinco critérios da regra matriz de incidência tributária, que são os aspectos essenciais do fato gerador, presentes em todas as legislações tributárias. Enfim, deve-se ter em conta que a norma em si pode sofrer alteração conforme a legislação estadual em questão.

2.1. Critério Material

Isto posto, de acordo com Harada⁷⁸ o critério material ou elemento objetivo ou núcleo do fato gerador “é a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária” e Luciano Amaro⁷⁹ ensina que “o fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador”. De semelhante modo, Carvalho⁸⁰ empreende outra abordagem, ele isola o critério material do fato gerador ou hipótese de incidência e ensina que o critério material

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 585.

⁷⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018

consiste no comportamento da pessoa física ou jurídica descrita por um verbo e seu complemento. Para ilustrar:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)⁸¹

Assim, adotada a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, tem-se que o critério material do IPVA é a “propriedade de veículo automotor”, sendo que propriedade é o direito real de usar e dispor do bem e veículo automotor é “qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”⁸²; e por hipótese de incidência a propriedade de veículo automotor no primeiro dia do exercício fiscal ou na data de sua aquisição pelo consumidor final ou do desembaraço aduaneiro.

O fato gerador do imposto é o ‘ser proprietário de veículo automotor’. Assim sendo, o IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor. Dessa assertiva podemos indicar três consequências:

caso haja inadimplência do contribuinte do IPVA, o veículo garante a satisfação do tributo;

o IPVA atrela-se ao bem tributado, impossibilitando o licenciamento sem antes haver a quitação do imposto;

quando houver transferência do veículo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do adquirente, nos termos do art. 131, I, do Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.⁸³

Nestes casos verifica-se a relevância do aspecto material, pois é por meio dele é que se identifica um tributo, e a partir de seu aspecto material obtém-se ainda a discriminação da competência tributária⁸⁴.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1981, p. 281.

⁸² ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário : atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

⁸³ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. In: *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 878-879.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p.447.

Em análise às legislações estaduais e distrital instituidoras do imposto sobre a propriedade de veículo automotor, observa-se que para o legislador dos Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Espírito Santo, Bahia, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Tocantins, Pará, Amapá, Roraima e Rondônia, a expressão “veículo automotor”, conferida pelo texto constitucional em seu artigo 155, inciso III, assume amplo alcance, autorizando-os a eleger a propriedade de aeronaves e embarcações como fato gerador do IPVA.

No que concerne ao Estado do Paraná, sobressai a redação restritiva da norma; é latente que somente a propriedade de veículos automotores registrados nos órgãos estaduais – Departamento de Trânsito do Paraná e Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná – sofrerão a incidência do imposto. Ao passo que, em contrapartida, o Acre cita em seu texto normativo, timidamente, o órgão encarregado por administrar o trânsito é a Secretaria da Fazenda. São Paulo, Rio de Janeiro, Paraíba, Amazonas e o Distrito Federal, por outro lado, são omissos, já que não especificam a propriedade de aeronaves ou embarcações como fato gerador do tributo, citando como tributáveis os veículos automotores não especificados na lei.

Ao ensejo, conveniente trazer à tona o Recurso Extraordinário n. 134.509-8, interposto pela Fazenda Pública do Estado do Amazonas, julgado em plenário no ano de 2002 e relatado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, que culminou no acórdão ementado: “IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves”. Neste *decisum* interessa os votos proferidos pelo relator e os Ministros Francisco Rezek e Sepúlveda Pertence.

O Ministro Marco Aurélio inaugura seu parecer com a premissa de que a competência tributária outorgada ao ente federativo não pode ser suprimida por limitação não prevista no dispositivo constitucional, nessa perspectiva, a propriedade de todo e qualquer veículo automotor estaria sujeita à tributação. Para fundamentar a posição adotada, ele cita doutrina especializada, com enfoque especial para Cretella Júnior. Segundo o administrativista⁸⁵ “veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação

⁸⁵ CRETELLA JÚNIOR, 2002, p. 369 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1345098 AM – Amazonas*. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III, CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Jose Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 20 nov. 2019.

autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea”⁸⁶.

Depreende-se, portanto, que no exame do Recurso Extraordinário o relator se ateu à literalidade do dispositivo constitucional, método censurado com veemência pelo tributarista Paulo de Barros Carvalho. Em seu Curso de Direito Tributário⁸⁷ o jurista adverte que o estudioso da Ciência do Direito, inicialmente, interpreta a norma pela concepção literal, no segundo momento, examina-a sob o ponto de vista gramatical e semântico e, ao final, submete a norma à sistemática jurídica do plano concreto, ocasião em que a validará ou não. Nesse sentido, o trecho extraído da obra acima citada:

[...] as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os dispositivos mediante os quais o legislador distribui a matéria no corpo escrito da lei. Na compreensão da norma, será necessário ao intérprete fazer incursões pelo sistema, isto é, recorrer a diversos textos de lei, buscar por entre os diferentes diplomas normativos a integridade existencial da norma.⁸⁸

Prossegue-se com as considerações do Ministro Francisco Rezek que previamente assinalou empossar entendimento oposto ao lançado pelo relator. Na construção de seu voto, o ministro salienta o parecer do Ministério Público Federal – MPF, juntado ao RE 134.509/AM, e compara-o ao resgatado dos autos da Representação n. 1.344, proposta em face dos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, também elaborado pela instituição. Apesar de discutirem matéria similar, os pareceres ministeriais revelaram-se notoriamente divergentes, o primeiro sucinto e favorável à pretensão da Fazenda e o segundo, hostil.

Antes de tecer comentários ao voto do ministro, adianta-se que o parecer do MPF, na Representação n. 1.344, fundamenta-se desfavoravelmente à incidência do imposto sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, criado em substituição à Taxa Rodoviária Única – TRU. Sob o pálio do texto constitucional e dos materiais legislativos do Constituinte originário, transcreve-se trecho do referido parecer, elaborado pelo Procurador da República Moacir Antônio Machado da Silva:

Ao instituir a nova espécie tributária, não pretendeu o legislador constituinte estabelecer o âmbito material de incidência pertinente ao tributo substituído,

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1345098 AM – Amazonas. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores* (CF, art. 155, III, CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Jose Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 20 nov. 2019.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018. p. 262.

⁸⁸ Idem, p. 262.

para alcançar novas áreas reveladoras de capacidade contributiva, mas sim o de propiciar distribuição mais equitativa do produto da arrecadação do novo imposto, em benefício dos Estados e Municípios. [...] Esse campo material de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores resulta ainda de outras normas constitucionais, a começar pela contida no § 13 do mesmo art. 23 da Constituição Federal, também acrescentada pela Emenda nº 27, de 1985, que, tratando da destinação do produto da arrecadação do imposto, dispõe que cinquenta por cento constituirá receita do Município onde estiver licenciado o veículo. Essa locução adverbial de lugar somente pode ser referida aos veículos automotores em circulação nas vias terrestres, porque estes, em face da legislação e pela ordem natural das coisas, estão sujeitos a licenciamento nos municípios de domicílio ou residência dos respectivos proprietários. [...] Já as aeronaves e embarcações devem ser registradas no Registro Aeronáutico Brasileiro e no Tribunal Marítimo, respectivamente, nos termos da legislação relativa. No tocante às aeronaves nacionais, dispõe o Código Brasileiro do Ar (Decreto-lei nº 32, de 18/11/66) que são bens registráveis para efeito de sua condição jurídica, só podendo constituir objeto de direito através de assentamentos no Registro Aeronáutico Brasileiro do Ministério da Aeronáutica, órgão encarregado de emitir os certificados de matrícula, que é condição para sua utilização (arts. 10 e 12). Quanto às embarcações, a Lei nº 2.180, de 5/2/54, exige o registro de sua propriedade, sendo que, para as de menos de vinte toneladas, vale como registro a inscrição na Capitania dos Portos, que dela fornecerá cópia ao Tribunal Marítimo (arts. 75, 76 e 80)⁸⁹.

É por esse motivo que Rezek pontua a importância da análise da norma além visão etimológica, *in casu*, historiar o tributo responde à pergunta: o IPVA deve ser estendido a veículos automotores aéreos ou aquáticos? Finda as considerações de ordem jurídica, levantaram-se as questões de ordem prática. O ministro observa que os Ministérios da Marinha e Aeronáutica consideram inconstitucional a exação sobre embarcações e aeronaves, as quais, conforme trecho acima, vinculam-se a eles. Ainda, argumenta que reconhecer a incidência do imposto causaria complexas implicações administrativas e operacionais, a começar pelo compartilhamento dos dados cadastrais com os Estados e Distrito Federal.

Quanto ao último voto, assim como o Ministro Francisco Rezek, o Ministro Sepúlveda Pertence conferiu grande destaque ao parecer do Ministério Público Federal juntado aos autos de Representação n. 1.344. Procurador-Geral da República, na data de sua elaboração, ele reforçou em seu voto que se mantém convicto nas razões do parecer e acrescenta que a redação do art. 155, inciso III, CF/88 em nada inova quando comparada à primeira – EC n. 27/85, art.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1345098 AM* – Amazonas. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III, CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Jose Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 20 nov. 2019, p. 396-398.

23, III, § 13, CF/69 –; apenas excluiu o trecho: “vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização dos veículos”.

Nesse contexto, o critério material do IPVA – “propriedade de “veículo automotor” – não detém a extensão normativa que à primeira vista enuncia. Em que pese a redação genérica inscrita no dispositivo constitucional, a essência do imposto, consoante historiado, limita a proposição descritiva à propriedade de veículos automotores terrestres. Desse modo, ante a pacífica jurisprudência, constata-se que a legislação de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Espírito Santo, Bahia, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Tocantins, Pará, Amapá, Roraima e Rondônia, apesar de atualizadas e consolidadas até o ano de 2019, estão em desacordo com o Supremo Tribunal Federal.

2.2. Critério Espacial

Como visto anteriormente, o critério espacial é um dos cinco elementos que compreendem a regra matriz de incidência tributária, fórmula que determina o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária. Nos dizeres de Paulsen⁹⁰, o critério espacial do tributo é “onde – território em que a ocorrência do fato implica o surgimento da obrigação tributária”, comumente identificado com o território do sujeito ativo da relação tributária. Geraldo Ataliba⁹¹ designa por critério espacial a “indicação de circunstâncias de lugar – contidas implícita ou explicitamente na hipótese de incidência – relevantes para a configuração do fato imponible”.

Minucioso em suas considerações, Carvalho⁹² aponta que para alguns tributos o critério espacial se confundirá com o campo de eficácia da lei tributária, enquanto para outros isso não ocorrerá. Sendo assim, o autor estrutura o grau de elaboração do critério espacial da norma tributária em três formas:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 201.

⁹¹ *apud* KFOURI JR, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 232.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018, p. 284.

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens imóveis — ITR e IPTU — incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.

Já Harada⁹³ exprime:

Esse aspecto diz respeito ao lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. É decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável. A lei tributária federal aplica-se em todo o território nacional, mas nem por isso o aspecto espacial deixa de ter relevância.

O critério espacial permite a verificação dos limites do exercício da competência tributária sobre os fatos geradores ocorridos dentro do território, sendo aspecto bastante relevante, vinculado à possibilidade ou não de tributação sobre determinado fato.⁹⁴

Ora, a Taxa Rodoviária Federal e a Taxa Rodoviária Única, reguladas pelos Decreto-lei nº 397/1968 e Decreto-lei nº 999/1969, respectivamente, definiram o território nacional como critério espacial da exação. A primeira especificava o trânsito do veículo no território nacional e a segunda o registro e licenciamento do veículo automotor no território nacional. Já o IPVA, instituído no sistema jurídico por meio da Emenda n. 27/85, e copiado na Constituição Federal de 1988 quase integralmente, não trouxe, em ambos os casos, o seu critério espacial.

No ordenamento jurídico anterior à Constituição de 1988 – Emenda Constitucional 01/1969 –, conforme esclarece Martins, não havia necessidade de regulamentar o imposto por Lei Complementar, assim, coube a cada Estado-membro disciplinar a seu modo, por lei ordinária, o fato gerador, o contribuinte, a alíquota e base de cálculo do IPVA. Aliás, o Código Tributário Nacional, lei nacional que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, não traz disposições acerca do IPVA porque é anterior à criação do imposto⁹⁵.

Sob este prisma, é pacífico na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a competência dos Estados e Distrito Federal para dispor sobre os aspectos atinentes ao IPVA, sob o fundamento de que compete ao Estados legislar, concorrentemente, sobre direito

⁹³ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p.590.

⁹⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p.450.

⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

tributário e que exercerá competência legislativa plena na falta de lei federal que discipline normas gerais, nos termos do artigo 24, inciso I, §§ 1º e 3º da Constituição Federal de 1988, bem como, a legitimação conferida pelo artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

À vista disso, inexistente lei nacional que regule o tema e, por consequência, defina o critério espacial do imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Assim, lembrando a lição de Carvalho⁹⁶, interpretação da norma tributária pela sistemática jurídica do plano concreto, a doutrina considera que o Estado de registro e licenciamento do veículo, matéria disciplinada pelo Código de Trânsito Brasileiro, Lei nº 9.503/1997, cumpre o papel de estabelecer o local da incidência do tributo. Nos termos do artigo 120, o critério espacial é o registro/licença do veículo automotor terrestre perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário.

Martins⁹⁷ observa que muitos Estados elegem o domicílio do proprietário para o local em que ocorreu a incidência do fato gerador, o que, para ele, induz à bitributação e afronta a Constituição Federal, pois interpretando-se o artigo 158, inciso III – que dispõe sobre a repartição de receitas entre Estados e Municípios do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios – pelo método lógico-sistemático:

o norte do aspecto territorial do tributo conferido pelo constituinte foi o local de licenciamento do veículo e não o de residência do proprietário. Caso contrário, a divisão de receitas tributárias adotadas pelo Texto Supremo restaria incompatível e não alcançariam sua finalidade se escolhido o domicílio do proprietário⁹⁸

Com posicionamento semelhante, Ichihara⁹⁹ elucida:

O aspecto espacial, a lei instituidora deste imposto tem aplicação nos respectivos Estados, atingindo todos os contribuintes (proprietários de veículo automotor) com veículo registrado na repartição competente no território do Estado. Não há exigência de que o proprietário tenha residência ou domicílio no Estado, uma vez que alguém residente no Rio de Janeiro poderá possuir veículo em São Paulo ou vice-versa. Inexiste a possibilidade de ter que pagar

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29ª. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 879.

⁹⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário: atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 256.

dois impostos sobre a Propriedade de Veículo Automotor sobre o mesmo fato gerador. Não há condições de um veículo que pagou o IPVA num Estado, com a transferência para outro Estado e no mesmo exercício, ter de pagar novamente o imposto.

Embora a doutrina se posicione contrária à importância do domicílio do sujeito passivo na relação obrigacional, interessa dizer que o Código de Trânsito Brasileiro¹⁰⁰ estabelece por infração gravíssima, sujeita à penalidade de multa, o ato da falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação, regra inscrita no artigo 242. Assim, não obstante os tributaristas desconsiderem a residência do proprietário do veículo motor, sob a guarida de implicações operacionais, está subentendida a exigência de registro e licenciamento no Estado em que o proprietário está domiciliado.

Não apenas isso, o Código Tributário Nacional, no que se refere ao domicílio tributário, determina que, no caso do contribuinte ou responsável não indicar seu domicílio tributário, aplicam-se as hipóteses previstas nos incisos do artigo 127 para as pessoas físicas e jurídicas de direito privado e público. A soma dos dispositivos, artigo 242 do CTB e 127 do CTN, por conseguinte, leva à conclusão que o critério espacial do IPVA é o local do registro e licenciamento do veículo automotor, cujos atos serão celebrados no domicílio do proprietário por imposição da lei de trânsito, o que não justifica a cobrança do imposto em mais de uma unidade da federação para o mesmo fato gerador e no mesmo ano.

Nesse sentido, Beltrão ensina:

Sem prejuízo de grande polêmica prática, a regra de determinação da verificação da incidência do imposto é o Estado em que o veículo tenha se habilitado para os fins das determinações das normas de trânsito. Claro que isso tem gerado verdadeiras situações de habilitação e veículos em outros estados, ainda que os seus proprietários e possuidores não sejam ali domiciliados. Tirando as hipóteses de fraude e de falsificação ideológica, tal conduta encontra guarida naquela prática de reconhecimento da sujeição ativa a partir do registro de licenciamento.¹⁰¹

Destarte, vale relembrar o julgamento do RE n. 134.509-8/AM, em especial o voto do Ministro Sepúlveda Pertence. Na oportunidade, ele transcreveu o trecho do parecer do Ministério Público Federal que trata do registro e licenciamento das embarcações e aeronaves. Entre outras razões, o MPF sustentou a competência para registro como óbice para a cobrança

¹⁰⁰ BRASIL. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro*. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm . Acesso em: 22 out. 2019.

¹⁰¹ BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 596.

de IPVA, fundamentando-se no Decreto-lei nº 32, de 18/11/1966 e Lei nº 2.180, de 05/02/54.

Por sinal, acrescenta:

No tocante às aeronaves nacionais, dispõe o Código Brasileiro do Ar (Decreto-lei nº 32, de 18/11/66) que são bens registráveis para efeito de sua condição jurídica, só podendo constituir objeto de direito através de assentamentos no Registro Aeronáutico Brasileiro do Ministério da Aeronáutica, órgão encarregado de emitir os certificados de matrícula, que é condição para sua utilização (arts. 10 e 12). Quanto às embarcações, a Lei nº 2.180, de 5/2/54, exige o registro de sua propriedade, sendo que, para as de menos de vinte toneladas, vale como registro a inscrição na Capitania dos Portos, que dela fornecerá cópia ao Tribunal Marítimo (arts. 75, 76 e 80).

[...]

Os Estados-membros têm competência para legislar supletivamente sobre tráfego e trânsito nas vias terrestres (Constituição, art. 8º, XVII, “n”, e par. único), sendo natural, assim, a atribuição constitucional de competência impositiva sobre a propriedade de veículos automotores. Mas, em nenhum ponto, a autonomia estadual se estende ao campo da navegação marítima ou aérea. A competência para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo é exclusiva da União (Constituição, art. 8º, XVII, “b”). Normas locais que impõem o registro e licenciamento das embarcações e aeronaves em cadastros dos Estados interessados, para fins de cobrança de IPVA, não tem qualquer validade, porque se apresentam frontalmente conflitantes com as regras constitucionais que declaram a competência legislativa exclusiva da União¹⁰²

Sucedese que o Decreto-lei nº 32/66 foi revogado pela Lei nº 7.565/1986, e a Lei nº 2.180/54 parcialmente revogada pela Lei nº 7.652/1988. Apesar das alterações, a competência para registro e matrícula das aeronaves manteve-se com o Registro Aeronáutico Brasileiro. Para as embarcações, no entanto, o registro e a consolidação da transmissão da propriedade permaneceram sujeitas obrigatoriamente ao Tribunal Marítimo para aquelas com arqueação bruta superior a cem toneladas, para qualquer modalidade de navegação, estando as demais sujeitas à Capitania dos Portos ou a órgão subordinado (BRASIL, 1966; 1986; 1954; 1988).

Entendemos, portanto, que enquanto não houver a promulgação de lei complementar definindo a sistemática de imposição do IPVA sobre as aeronaves, referido tributo não pode incidir sobre esses veículos, sob pena de infringência ao art. 146, I da CF.

O mesmo entendimento acima exposto aplica-se também às embarcações, cuja inscrição, segundo o Regulamento para o Tráfego Marítimo (Decreto n. 87.648 de 24-9-1982, alterado pelo Decreto n. 511, de 27-4-1992) deve ser feita na jurisdição onde for domiciliado o proprietário ou armador (art. 217, caput).

Dessa forma, uma mesma embarcação cujo proprietário é domiciliado em um Estado e armador em outra poderá ser tributada por ambos os Estados. O problema torna-se

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1345098 AM* – Amazonas. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III, CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Jose Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 20 nov. 2019.

mais complexo se a embarcação pertencer a mais de um proprietário, quando então poderemos estar diante de uma imposição tributária por mais de dois Estados-Membros sobre um mesmo objeto. Mister, portanto, a edição de lei complementar disciplinando esse conflito de competência. Em nosso entendimento, somente após a promulgação da referida lei haverá possibilidade de cobrar IPVA sobre embarcações dentro dos limites da Constituição Federal.¹⁰³

Cabe novamente ressaltar que entre todos os Estados e o Distrito Federal, o Paraná se destaca por mencionar na lei, que dispõe sobre o IPVA, Lei nº 14.260/2003, a incidência do imposto para veículos registrados no Departamento de Trânsito do Paraná – DETRAN/PR ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná – SEFA/PR. De modo semelhante, posiciona-se o Estado do Acre, que cita em seu texto normativo, Lei Complementar nº 114 de 2002, a incidência do IPVA para veículos registrados na Secretaria da Fazenda ou no órgão da administração de trânsito.

Para concluir, vale lembrar que o Estado de Minas Gerais, por meio da Lei nº 14.937/2003, estabelece a possibilidade de cobrar o IPVA com base no local da sede da pessoa jurídica, sem levar em consideração o local de registro e licenciamento do veículo e sim a possibilidade de sujeição a registro no Estado.

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado¹⁰⁴

Desta forma, caso o Estado de Minas Gerais entenda que o veículo possa se sujeitar a registro em seu território, não haveria óbice para a cobrança, podendo inclusive questionar o licenciamento ocorrido em Estado distinto. Tal matéria está sendo discutida no RE 1.016.605, que trata de uma reatuação do ARE 784.682, tendo como parte a Uber Representações Ltda e o Estado de Minas Gerais.

Este processo, que está no Supremo Tribunal Federal, será melhor analisado no terceiro capítulo desta dissertação. Importa destacar que o legislador estadual não guarda competência

¹⁰³ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 882-883.

¹⁰⁴ MINAS GERAIS. *Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Minas Gerais: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, [2003]. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

para definir ou delimitar conceito de domicílio, já que a Constituição confere à União a competência privativa para legislar sobre normas de Direito Civil, não podendo o legislador tributário estadual alterar seu alcance nos termos do artigo 110 CTN¹⁰⁵.

Desta forma, como acima exposto, a melhor forma de interpretar o critério espacial do IPVA é quanto à incidência do imposto sobre os veículos registrados nas repartições competentes de cada Estado. Assim, não se deve levar em conta o domicílio do contribuinte, mas sim o local do registro do veículo. Isso se faz para impedir a bitributação sobre o mesmo veículo, pois um contribuinte domiciliado em um Estado, que é proprietário de veículo registrado em outro Estado da Federação, só deverá pagar o IPVA no local em que o veículo é registrado.

2.3. Critério Temporal

Ao tratar sobre cada critério individualmente, verifica-se que o menos controverso é o critério temporal. No que diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, o IPVA, da mesma forma dos outros impostos patrimoniais reais do Sistema Tributário Brasileiro, que são o IPTU e ITR, e por ser um imposto incidente sobre a propriedade, possui o denominado fato gerador periódico, haja vista que o fato gerador do IPVA acontece uma vez durante determinado intervalo de tempo, que no caso é de um exercício financeiro, ou seja, ano. Assim, deve-se pagar o IPVA uma vez ao ano.

Mesmo convivendo com quatro, ou em alguns estados cinco possíveis critérios distintos, para determinação do instante (data da ocorrência), em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto há certa uniformidade. Tais critérios são: a) momento da aquisição do veículo novo; b) data do desembarço aduaneiro em relação a veículos importados; c) arrematação o automóvel em leilão; d) no dia 1º de janeiro de cada ano para veículos usados; e) na data da perda da isenção; f) a data da incorporação ao ativo permanente do fabricante, ou revendedor. O Código Tributário do Estado de Goiás traz no texto do artigo 91¹⁰⁶, cinco dos seis critérios acima mencionados.

¹⁰⁵ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁰⁶ CTE/GO - Art. 91. Ocorre o fato gerador do IPVA:

Tratando-se de veículo usado, a transferência de sua propriedade, durante o exercício civil, não tem o condão de gerar uma nova incidência do imposto, eis que o critério aplicado para determinar o instante da incidência do IPVA para carros usados é o primeiro dia de janeiro de cada exercício, e não a data de aquisição do bem (são critérios diferentes aplicáveis para automóveis novos e usados, que não podem ser misturados).

Vale mencionar situação que constantemente causa confusão na definição do critério temporal, no que diz respeito a data de vencimento do tributo. Alguns Estados, como é o caso de Goiás, ainda adota o critério de vinculação do vencimento com o final da placa. Este critério já havia sido utilizado na cobrança da Taxa Rodoviária Única, que vinculava a renovação do licenciamento dos veículos automotores, com o respectivo algarismo final da placa de identificação¹⁰⁷.

2.4. Critério Pessoal

A relação jurídica obrigacional tributária constitui-se de acordo com as normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, sendo indispensável sua observância. Restringindo-se o tema aos titulares da obrigação, o sujeito ativo, titular do polo credor, contrapõe-se ao sujeito passivo, titular do polo devedor; em suma sujeito ativo é a “pessoa titular do direito de cobrar aquele pagamento ou a pessoa legitimada para exigir o cumprimento do dever formal ou acessório” enquanto o sujeito passivo¹⁰⁸ é o “devedor da obrigação

I - na data da primeira aquisição do veículo novo por consumidor final;

II - na data do desembarço aduaneiro, em relação a veículo importado do exterior, diretamente ou por meio de “trading”, por consumidor final;

III - na data da incorporação de veículo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

IV - na data em que ocorrer a perda da isenção ou da não-incidência;

V - no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação a veículo adquirido em exercício anterior.

¹⁰⁷ Art. 2º ...

§ 2º A renovação anual do licenciamento de veículos automotores, obedecida a correspondência com o algarismo final da placa de identificação, far-se-á, em todo o território nacional, nos seguintes meses: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

I - final 1, fevereiro; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

II - final 2, março; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

III - final 3, abril; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

IV - final 4, maio; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

V - final 5, junho; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

VI - final 6, julho; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

VII - final 7, agosto; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

VIII - final 8, setembro; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

IX - final 9, outubro; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

X - final 0, novembro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979)

¹⁰⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 327.

tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação”.

De acordo com o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, temos:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.¹⁰⁹

Quanto ao artigo 119, a doutrina ensina que as disposições do Código Tributário Nacional se estruturaram de forma a atender os impostos, taxas e contribuições de melhoria, instituídos e arrecadados essencialmente por entes públicos, em razão do Sistema Tributário Nacional vigente na data de sua promulgação. Com o advento da Constituição Federal de 1988, foram acrescentados o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. O CTN visou amarrar a tributação nestas três espécies de tributos, no entanto, a introdução de exações que admitem a transferência da capacidade tributária ativa para entidades privadas tornou indispensável a análise doutrinária, a fim de adequar sua redação à nova dinâmica.¹¹⁰

Nesse sentido, a titularidade do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária é, a princípio, da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas pode ser atribuída às pessoas jurídicas de direito privado, em virtude de mandamentos constitucionais. Mesmo que não possuam competência tributária para instituir o tributo, o sistema constitucional não veda que entidades não-públicas ocupem a posição de credoras. Ademais, sobre o assunto e em defesa da pessoa física ocupar esta condição, Carvalho elucida:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política — são as pessoas políticas de direito

¹⁰⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

¹¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

constitucional interno — dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.¹¹¹

Em relação a sujeição passiva, o Código Tributário Nacional classifica-a em sujeito passivo da obrigação principal e sujeito passivo da obrigação acessória. Na primeira situação, o sujeito é o contribuinte ou responsável impelido ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com o artigo 121, enquanto, na segunda, é aquele que está incumbido de satisfazer a prestação não pecuniária positiva ou negativa, consoante art. 122, ambos do CTN e conjugados com o art. 113, §§ 1º e 2º. A respeito da figura do contribuinte e do responsável, importante transcrever a lição abaixo:

[...] verifica-se, desde logo, que a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no polo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de sujeito passivo da obrigação principal. Prosseguindo no estudo desses conceitos, vemos que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém “relacionado” com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza (“pessoal e direta”), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou vínculo, consoante o art. 128) for de diversa natureza (a *contrario sensu*, “não pessoal e direta”), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável¹¹²

Ao tratar do critério ou aspecto pessoal. Para Paulo de Barros Carvalho¹¹³ o critério pessoal “é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica”, de um lado está o sujeito ativo, pretensor ou credor, e do outro o sujeito passivo ou devedor. No lugar de “critério pessoal” Paulsen¹¹⁴ usa a expressão

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018, p. 318-319.

¹¹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 328.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018, p. 306.

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

“aspecto pessoal”, consequente da norma tributária impositiva, e Kiyoshi Harada¹¹⁵ chama de aspecto subjetivo do fato gerador. De qualquer modo, independentemente da nomenclatura utilizada, aspecto pessoal e aspecto subjetivo equivalem ao critério pessoal e cuidam de oferecer os parâmetros para definir a sujeição.

Preliminarmente, cabe registrar que o sujeito ativo da Taxa Rodoviária Federal era a União, cujo produto da arrecadação empregava na conservação e restauração de estradas de rodagem federais. No caso da Taxa Rodoviária Única, criada para unificar as taxas de âmbito federal, estadual, distrital e municipal, a competência para instituí-la foi transferida, privativamente, à União, restando ao Estados e aos Municípios exercer a função arrecadatória. Martins cita as considerações de Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro: no tocante ao campo de incidência da TRU a taxa “agredia, nessa parte, a competência de Estados e Municípios para fiscalizar e executar o serviço de licenciamento em suas próprias rodovias.”¹¹⁶

Pois bem, com o IPVA, finalmente, as imperfeições técnicas da TRU foram supridas, no que diz respeito à modalidade do tributo e competência tributária. Por previsão constitucional, a atribuição para o instituir foi conferida aos Estados, característica que se manteve após o advento da Constituição de 1988. Como visto, não há lei que discipline normas gerais para o IPVA, razão pela qual os Estados e o Distrito Federal podem, perfeitamente, definir a seu modo o sujeito ativo, o sujeito passivo – contribuinte e o responsável –, a base de cálculo e as alíquotas

Tendo em vista que a modalidade de tributo, objeto de estudo da dissertação apresentada, é o imposto, não há óbices para prontamente indicar o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional concernente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Assim, sem dúvidas, compete aos Estados-membros e o Distrito Federal instituir, arrecadar, fiscalizar e impor sanções nos casos de não pagamento, consoante ADI 1.654-7¹¹⁷, julgada em 2004 bem como titularizar o polo credor da obrigação tributária.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária em questão é o Estado-Membro ou o Distrito Federal.

Quanto ao sujeito passivo do IPVA, regra geral as legislações estaduais colocam como contribuinte o proprietário do veículo automotor, mas nada

¹¹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

¹¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 870.

¹¹⁷ Trata sobre situação de não-licenciamento em caso de inadimplemento.

impede que coloquem como responsáveis tributários o titular do domínio útil e/ou o possuidor do veículo, sendo tal responsabilidade solidária. Esse é o caso, por exemplo, da lei paulista que disciplina o imposto (Lei n. 13.296/08).¹¹⁸

A respeito do sujeito passivo, o proprietário do veículo automotor é o contribuinte e, de forma genérica, podem ser responsáveis pelo pagamento do IPVA:

(I) o adquirente (em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores); (II) o titular do domínio e/ou possuidor a qualquer título; (III) o proprietário do veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto¹¹⁹

No contexto de arrematação em hasta pública de bem com débitos relativos a IPVA, anteriores à arrematação, o arrematante não poderá ser responsabilizado pelo pagamento, pois inexistente relação jurídica entre ele e o antigo proprietário. Aliás, sobre a responsabilidade tributária, Paulsen, ensina que:

[...] o STF entende que os Estados estão autorizados a exercer a competência legislativa plena, forte no art. 24, § 3º, da CF5. Aplicam-se, por certo, as normas gerais de direito tributário estabelecidas no CTN, como a do art. 131, I, que diz da responsabilidade pessoal do adquirente pelos tributos relativos aos bens adquiridos. O Código de Trânsito Brasileiro, que é lei ordinária federal, não pode criar normas de responsabilidade tributária quanto a tributos estaduais, cabendo ter em conta que não é esse o sentido do seu art. 134, que diz da responsabilidade por multas de trânsito. Veja-se a Súmula 585 do STJ: ‘A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro – CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação’¹²⁰.

Em consulta às legislações estaduais e do Distrito Federal, verifica-se grande variação no tratamento da sujeição passiva. Alguns Estados especificam no texto as hipóteses de sujeito passivo do IPVA, regulam a condição de contribuinte, de substituto tributário, de responsável e dos solidariamente responsáveis. Outros Estados apenas mencionam o contribuinte e a responsabilidade pessoal e solidária, ou a figura do contribuinte e os responsáveis solidários. Para exemplificar, interessa mencionar que o Estado de São Paulo estipula doze hipóteses de responsabilidade pelo pagamento do tributo

¹¹⁸ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 879.

¹¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 328.

¹²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 313.

Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008

Seção III

DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL

Artigo 5º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

Parágrafo único - No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

1 - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei;

2 - o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.

Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;

II - o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;

III - o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;

IV - o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio;

V - o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado;

VI - a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica;

VII - o agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor neste Estado, sem a comprovação do pagamento ou do reconhecimento da imunidade, da concessão da isenção ou dispensa do pagamento do imposto;

VIII - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

IX - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

X - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;

XI - o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;

XII - todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.

§ 1º - No caso de veículo abrangido pela imunidade, isenção ou dispensa do pagamento do imposto, o agente público ou o leiloeiro deverá exigir a respectiva comprovação.

§ 2º - A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste artigo é solidária e não comporta benefício de ordem.

§ 3º - Para eximir-se da responsabilidade prevista nos incisos VIII e IX deste artigo, a pessoa jurídica ou o agente público deverá exigir comprovação de regular inscrição da empresa locadora no Cadastro de Contribuintes do IPVA, bem como do pagamento do imposto devido a este Estado, relativamente aos veículos objetos da locação.¹²¹

¹²¹ SÃO PAULO. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, [2008]. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13296.aspx>. Acesso em: 22 out. 2019.

No tocante à jurisprudência, em 2014 o Supremo Tribunal Federal afetou para julgamento pelo regime da Repercussão Geral os autos do Recurso Extraordinário com Agravo n. 784.682 RG/MG, relatoria pelo Ministro Marco Aurélio Mello. Indagava-se se o pagamento é feito para o ente correspondente ao domicílio/sede do contribuinte ou responsável, ou se o beneficiado é o local onde o veículo automotor terrestre está registrado e licenciado, desse modo, a controvérsia envolvia o exame dos critérios espacial e pessoal da norma. Assim, a ementa:

Repercussão Geral – IPVA – Local do recolhimento – Artigos 146, I e III, e 155, III, da Carta da República. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo¹²²

Contudo, o paradigma de Repercussão Geral acima especificado foi substituído pelo Recurso Extraordinário n. 101.660-5¹²³, que agora aguarda a conclusão do julgamento; figuram como recorrente e recorrido, respectivamente, Uber Representações Ltda e o Estado de Minas Gerais, partes que também compõem a outra ação. Conforme descrição disponibilizada pelo sítio eletrônico do STF, discute-se no *leading case* (caso principal), Tema 708, a possibilidade de recolhimento do IPVA em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, à luz dos artigos 24, § 3º, 146, incisos I e III e 155, inciso III, todos da Constituição Federal. Esta jurisprudência será mais bem compreendida no próximo capítulo do trabalho.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Recurso Extraordinário nº 784682 MG – Minas Gerais. REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 21 de março de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IPVA%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y5chpd7m>. Acesso em: 10 de dez. 2019

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Recurso Extraordinário nº 1016605 MG – Minas Gerais. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 24, § 3º, 146, I e III e 155, III, da Constituição federal, a possibilidade de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em favor do estado onde o veículo encontra-se registrado e licenciado, e não do estado em que o contribuinte mantém sede ou domicílio tributário. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de outubro de 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5107147&numeroProcesso=1016605&classeProcesso=RE&numeroTema=708>. Acesso em: 10 de dez. 2019.

Feitas as considerações legais e doutrinárias acerca da sujeição ativa e passiva do tributo, especialmente em relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, infere-se que o critério espacial e pessoal guardam entre si certo atrito. Conforme revela a prática – recursos supracitados –, busca-se definir qual destes critérios sobrepõe-se ao outro, isto é, a pecúnia é paga para o Estado em que o sujeito passivo é domiciliado ou sediado, ou para o Estado em que o veículo foi licenciado e registrado, onde se deu a ocorrência do fato gerador? Talvez, ainda, o contribuinte ou responsável deve ser obrigado a efetuar o registro e licença no Estado que está domiciliado, nos termos do CTB.

2.5. Critério Quantitativo

No tocante ao critério quantitativo este se divide em base de cálculo e alíquota, sendo que a primeira, regra geral, é o valor venal do veículo automotor. Sabe-se que o valor venal varia conforme os diversos critérios que podem ser estabelecidos pelo Estado da Federação, tais como ano de fabricação, modelo, combustível utilizado entre outros. Porém, dentro os critérios adotados para alcançar o valor venal, todos devem se restringir a características do veículo. Não pode o sujeito ativo querer se utilizar de parâmetros estranhos ao bem tributado, ou seja, veículo automotor, portanto não pode levar em consideração na apuração do valor venal a personalidade jurídica do proprietário, sua condição patrimonial, em razão da natureza real do imposto, e não pessoal.

Em Goiás, o artigo 92 do Código Tributário Estadual estabelece cinco diferentes critérios, diretamente relacionados ao critério temporal para apuração da base de cálculo do IPVA, que são:

- I - o valor constante do documento fiscal relativo à aquisição, acrescido do valor de opcional e acessório e das demais despesas relativas à operação, quando se tratar da primeira aquisição do veículo novo por consumidor final;
- II - o valor constante do documento de importação, acrescido do valor de tributo incidente e de qualquer despesa decorrente da importação, ainda que não pagos pelo importador, quando se tratar de veículo importado do exterior, diretamente ou por meio de “trading”, por consumidor final;
- III - o valor do custo de aquisição ou de fabricação constante do documento relativo à operação, quando se tratar de incorporação de veículo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;
- IV - o somatório dos valores constantes de documento fiscal relativo à aquisição de parte e peça e a serviço prestado, quando se tratar de veículo montado pelo próprio consumidor ou por conta e ordem deste, não podendo o somatório ser inferior ao valor médio de mercado;

V - o valor médio de mercado divulgado em tabela elaborada por órgão próprio indicado em regulamento, quando se tratar de veículo adquirido em exercício anterior,¹²⁴

Em relação aos veículos usados, o Regulamento do Código Tributário Estadual (Decreto 4852/97) estabelece que a base de cálculo será o valor médio de mercado divulgado em tabela elaborada por ato do Secretário da Fazenda. Nos termos dos parágrafos do artigo 398 deste Decreto, sabe-se que a tabela discriminativa do valor médio de mercado deve ser publicada até o dia 31 de dezembro do exercício anterior ao da cobrança do imposto, podendo a Secretaria da Fazenda contratar empresa especializada para a elaboração da pesquisa do valor médio de mercado do veículo. Sendo que o valor médio de mercado do veículo deve ser aferido, nos últimos meses do exercício anterior ao da cobrança do imposto, mediante pesquisa em revista, jornal e estabelecimento especializado do comércio de veículo. Além do mais, é irrelevante para determinação da base de cálculo o estado de conservação do veículo individualmente considerado.

Já o artigo 399 do Regulamento prevê que o valor médio de mercado do veículo apurado poderá ser, a critério da Secretaria da Fazenda, objetivando à manutenção do poder aquisitivo da moeda, sofrer atualização monetária até a data do pagamento, mediante aplicação de indexador oficial previsto na legislação. Em relação a este tema, o Supremo Tribunal Federal também já manifestou, firmando entendimento no sentido de que a atualização monetária da base de cálculo não resulta em aumento do imposto, pois é simplesmente a correção do valor em virtude de efeitos inflacionários, como se observa:

IPVA - TABELA DE VALORES - CORREÇÃO. A correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não implica violência aos princípios insculpidos na Constituição Federal. Prevaecem o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação estadual editada com observância aqueles princípios. A simples correção da tabela não modifica quer o fato gerador, quer a base de cálculo, no que se revelam como sendo a propriedade do veículo e o valor deste.¹²⁵

Depois de compreender a base de cálculo que compõe o critério quantitativo, torna-se necessário tratar das alíquotas, que são muito variáveis ao redor do Brasil. Neste trabalho, preocupou-se em analisar todas as legislações estaduais da República Federativa do Brasil a

¹²⁴ GOIÁS. *Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991*. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiás: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, [1991]. Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm#a93>. Acesso em: 22 out. 2019.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo de Instrumento 169.370 SP – São Paulo. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento 27/10/1995. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279477> > Acesso 11 dez. 2019.

fim de demonstrar quão discrepantes são ao longo de todo território nacional, ou seja, as cinco regiões do Brasil.

Inicialmente, insta dizer que os Estados do Espírito Santo, Piauí, Maranhão, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco Alagoas, Sergipe, Tocantins, Pará e Amapá, para efeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, entendem por caminhão o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg. Isto posto, nos parágrafos seguintes serão apresentadas as alíquotas do IPVA correspondentes aos Estados das cinco regiões da República Federativa do Brasil, havendo, ao final de cada região, um quadro-resumo com indicação do artigo, norma e alíquotas.

A começar pela região Centro-Oeste (tabela – anexo I), o Código Tributário do Estado de Goiás – CTE e seu Regulamento – RCTE, definiram que as alíquotas IPVA em Goiás correspondem a 1,25% (um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento) para ônibus, micro-ônibus, veículos aéreos e aquáticos, utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente; 3% (três por cento) para motocicletas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos, motonetas e automóveis de passeio com potência até 100 cv (cavalos de potência); 3,45% (três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) para os veículos utilitários.

Quanto aos veículos terrestres de passeio, veículos aéreos, veículos aquáticos e demais veículos não especificados nos incisos I a III, art. 93, CTE-GO, a alíquota é de 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento). E, para veículo de propriedade de servidor público da ativa titular do cargo efetivo de Oficial de Justiça Avaliador ou de Analista Judiciário cujas atribuições sejam relacionadas com a execução de mandados no Estado aplica-se o percentual de 0,5% (meio por cento), observados os requisitos estabelecidos pelo legislador nos parágrafos do art. 400-A do RCTE-GO.

Agora, as alíquotas do IPVA no Distrito Federal, de acordo com a Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985 e regulamento criado pelo Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, foram estabelecidas em 1% (um por cento) para veículos de carga com lotação acima de 2.000 kg, caminhões-tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos; 2,5% para ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadriciclos e triciclos; 3,5% para automóveis, caminhonetes, caminhonetes, utilitários e demais veículos não discriminados nos incisos I e II do art. 3º, Lei nº 7.431/85.

Cumpraressaltar que para os 3 exercícios subsequentes ao da aquisição de veículo novo com isenção do imposto, exclusivamente no exercício da aquisição, acréscimo de 0,25 ponto percentual nas alíquotas concernentes a veículos de carga com lotação acima de 2.000 kg, caminhões, tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos e de 0,50 ponto percentual para ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadriciclos, triciclos, automóveis, caminhonetes, caminhonetes, utilitários e demais veículos não discriminados no art. 3º, inciso I, Lei nº 7.431/1985.

No que tange ao Estado do Mato Grosso, as alíquotas do IPVA, instituída pela Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000, e regulamentada pelo Decreto nº 1.977, de 23 de novembro de 2000, são: 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente, bem como para motocicletas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos, motonetas com potência de até 180 (cento e oitenta) cilindradas cúbicas, veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados no Estado e que tal atividade represente no mínimo 50% por cento de sua receita bruta, mediante reconhecimento.

Mais, motocicletas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos, motonetas com potência acima de 180 (cento e oitenta) até 300 (trezentas) cilindradas cúbicas, a alíquota é de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), acima de 300 (trezentas) até 600 (seiscentas) cilindradas cúbicas é de 3% (três por cento) e para aquelas com potência superior a 600 (seiscentas) cilindradas cúbicas é de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), enquanto que, para automóvel de passeio, carga ou misto, com potência de até 1000 (mil) cilindradas cúbicas a alíquota fica em 2% (dois por cento).

Tratando-se de veículos utilitários não especificados nos incisos V e VII do art. 6º, Lei nº 7.301/2000, a alíquota do IPVA é de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento); para veículos terrestres de passeio, carga ou misto, jipe, picape e camioneta com cabine fechada ou dupla, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados nos incisos I, II, III, IV, V e VIII do art. 6º, é elevada a 3,0% (três por cento), e, finalmente, para veículos de competição está em 4,0% (quatro por cento).

Para concluir esta região, no Estado do Mato Grosso do Sul, a instituição do IPVA ficou a cargo do Código Tributário Estadual, o qual estabeleceu o percentual das alíquotas em 3% (três por cento) para caminhões com qualquer capacidade de carga, ônibus e micro-ônibus para

o transporte coletivo de passageiros, assim como para aeronaves esportivas e lanchas esportivas ou para recreação, inclusive ultraleve e *jet-ski*, casa motorizada (*motor-home*) e *kart* ; e, em 5% (cinco por cento) para automóvel (carro de passeio), camioneta, camioneta de uso misto e utilitário.

Além disso, alíquota de 6% (seis por cento) para automóvel (carro de passeio) e para qualquer outro veículo de passeio com capacidade de até oito pessoas, excluído o condutor, que utilizem motores acionados a óleo diesel; 2% (dois por cento) para ciclomotor, motocicleta, triciclo e quadriciclo e veículos não especificados; 2,5% (dois e meio por cento) para aeronaves e embarcações; e, 7% (sete por cento) para veículo de corrida, de qualquer espécie, exceto *kart*.

No que diz respeito à região Sudeste (tabela – anexo II), em Minas Gerais, o IPVA observa o disposto na Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, atualizada até a Lei nº 23.374, de 09/08/19, e Decreto nº 43.709, de 23 de dezembro de 2003, atualizado até o Decreto nº 47.652, de 22/05/2019. As alíquotas foram estabelecidas em 4% (quatro por cento) para veículos automotores não especificados nos incisos II a IX, art. 10, Lei nº 14.937/2003; 3% (três por cento) para furgão e caminhonete de cabine simples, exceto a estendida; 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhão, caminhão-trator e aeronave.

Do mesmo modo, 1% (um por cento) para veículos destinados à locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos: a) exerça atividade exclusiva de locação devidamente comprovada nos termos da legislação tributária; b) aufera receita bruta com a atividade de locação de veículos que represente, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, conforme regulamento; c) utilize no mínimo 2.000 (dois mil) veículos registrados no Estado destinados exclusivamente a locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, consoante regulamento.

Alíquota de 2% (dois por cento) para motocicleta, motoneta, triciclo, quadriciclo, ciclomotor e para automóvel, veículo de uso misto e veículo utilitário que possuam autorização para transporte público rodoviário de passageiros comprovada mediante registro no órgão de trânsito na categoria "aluguel"; 3% (três por cento) para embarcação; 0,5% (zero vírgula cinco por cento) para caminhões destinados à locação, de propriedade de pessoa jurídica que utilize no mínimo quinhentos veículos registrados no Estado destinados exclusivamente à locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento.

Já em São Paulo, de acordo com a Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, com alterações das Leis 16.029, de 03/12/15 e 16.498, de 18/07/17, as alíquotas são de 1,5% para veículos de carga, tipo caminhão; 2% para ônibus e micro-ônibus, caminhonetes cabine simples, motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos, máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; 3% para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si; 4% para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III, art. 9º, Lei nº 13.296/08.

Vale acrescentar que, conforme §1º do artigo citado no parágrafo anterior, a alíquota dos veículos destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados no Estado de São Paulo, será reduzida em 50%, considerada empresa locadora de veículos, para os efeitos do § 1º, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda. Excepcionalmente, alíquota de 3% (três por cento) para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente à gasolina, quando adaptado para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular ou gás natural comprimido, ficando convalidados os procedimentos anteriores.

Quanto ao Espírito Santo, coube à Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001, atualizada até a Lei nº 10.647, de 05 de maio de 2017 e o Decreto nº 1008-R, de 05 de março de 2002, consolidado até o Decreto nº 4.421-R, de 30 de abril de 2019, dispor sobre o IPVA, sendo: 2% (dois por cento) para carros de passeio, de esporte e de corrida, camioneta de uso misto ou utilitário, aeronaves e embarcações e de 1% (um por cento) para veículos de carga, ônibus, caminhões motocicletas, ciclomotores e veículos utilizados com a finalidade específica de locação, de propriedade de empresas prestadoras de serviços, cujo objetivo social seja a locação de veículos automotores, entre outros.

No Rio de Janeiro, conforme a Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997, atualizada até a Lei nº 7.582/2017, as alíquotas de IPVA correspondem a 4% para automóveis de passeio e camionetas, inclusive à gasolina ou a diesel, exceto utilitários; 2% para motocicletas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos e motonetas; 3% para utilitários; 2% para ônibus, micro-ônibus e automóveis que utilizem motor especificado de fábrica para funcionar,

exclusivamente, com álcool; 1% para caminhões, caminhões-tratores e tratores não agrícolas, bem como para veículos de transporte de passageiros a taxímetro e aos de serviços de transporte acessível exclusivo, legalmente habilitados pertencentes a pessoas jurídicas; 4% para demais veículos não alcançados pelos incisos II a VIII, art. 10, da lei nº 2.877.97, inclusive os veículos de procedência estrangeira.

Para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuam mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento, e sendo a fonte energética de um dos motores a energia elétrica, alíquota em 1,5%; e, 0,5% para veículos que utilizem motor de propulsão especificado de fábrica para funcionar, exclusivamente, com energia elétrica, e para automóveis com até 3 (três) anos de fabricação de propriedade de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresarial que desempenhem a atividade de locação e que sejam destinados exclusivamente para a referida atividade, excluídos ônibus e caminhões nos contratos de locação com condutor, devidamente comprovada nos termos da legislação aplicável, ou na sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária.

Neste momento, breve relato da Região Sul (tabela – anexo III). No Estado do Paraná, o IPVA é disciplinado pela Lei nº 14.260/2003, consolidada até a Lei nº 19.635, de 24 de agosto de 2018, conforme esta, as alíquotas são de 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná na categoria aluguel ou espécie carga, de acordo com a classificação do Conselho Nacional de Trânsito – CONTRAN, bem como para veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil e veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV); Já alíquota de 3,5% (três e meio por cento) se aplica aos demais veículos automotores registrados no Departamento de trânsito do Paraná ou cadastrados na SEFA/PR – Secretaria da Fazenda do Paraná.

Em relação a Santa Catarina, a lei responsável por instituir e regulamentar o IPVA, respectivamente, Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988 e Decreto nº 2.993/89, definiu as alíquotas em 2% (dois por cento) para veículos terrestres de passeio e utilitários, nacionais e estrangeiros; 1% (um por cento), para veículos terrestres de duas rodas e os de transporte de carga e/ou passageiros (coletivos), nacionais e estrangeiros, para embarcações de qualquer tipo

e veículos terrestres destinados à locação, de propriedade de locadoras de veículos ou por elas arrendados mediante contrato de arrendamento mercantil – considerando-se empresa locadora aquela cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta; e, 0,5% (cinco décimos por cento), para aeronaves de qualquer tipo.

No Estado do Rio Grande do Sul, a alíquota do IPVA observa o disposto na Lei nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985, atualizada até a Lei nº 14.740, de 24/09/15 e Decreto nº 32.144 de 30 de dezembro de 1985, atualizado até o Decreto nº 54.368, de 10/12/18, sendo de 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo motor-casa, aeronave e embarcação de lazer, de esporte ou de corrida e no caso de propriedade de veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta; 2% (dois por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo.

Reduz-se a alíquota a 1% (um por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo caminhão, caminhão-trator, ônibus e micro-ônibus; 1 % (um por cento), no caso de veículos automotores, excetuados os veículos automotores previstos nos incisos I e III, art. 9º, Lei nº 8.115/85, de propriedade de empresas locadoras de veículos, utilizados na atividade de locação para terceiros, aplicável também aos casos de veículos automotores objetos de contratos de *leasing* utilizados na atividade de locação para terceiros, por empresa locadora, desde que obedecidas as condições dispostas no § 2º do artigo citado anteriormente. Interessa dizer que a alíquota de 1% também se aplica em substituição à do inciso II, art. 9º, Lei nº 8.115/85, conforme dispõem os requisitos do parágrafo.

Passando para a região Nordeste, (tabela – anexo IV) primeiro pela Bahia, o IPVA é disciplinado pela Lei nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991, atualizada até a Lei nº 13.816/17 e Decreto nº 14.528, de 04 de junho de 2013, atualizado até o Decreto nº 18.292/18, sendo as alíquotas: 3,0% (três por cento) para automóveis e utilitários movidos a óleo diesel; 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para automóveis e utilitários movidos a outros tipos de combustível; 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões, tratores, motos e motonetas, motocicletas e triciclos estrangeiros e nacionais; e, 1,5% (um e meio por cento) para embarcações e aeronaves.

Soma-se a seguinte informação: alíquota de 1% para automóveis e utilitários novos adquiridos por empresas locadoras de veículos caso o faturamento ocorra diretamente para estabelecimento localizado na Bahia, nos termos do Convênio ICMS 51/00 e a empresa

locadora possua, no mínimo, vinte veículos de sua propriedade para locação e esteja credenciada na forma prevista em regulamento; e 1% para os casos de automóveis e utilitários novos que estiverem na posse de empresas locadoras de veículos em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária.

Destaca-se que na hipótese de caminhão com capacidade de carga inferior a 2.000 kg, aplicam-se as alíquotas previstas para automóveis e utilitários de acordo com o tipo de combustível utilizado e, no caso de automóveis e utilitários novos adquiridos por empresas locadoras de veículos, a alíquota é de 1% (um por cento) se: a) o faturamento ocorre diretamente para estabelecimento localizado na Bahia, nos termos do Convênio ICMS 51/00; b) a empresa locadora possua, no mínimo, vinte veículos de sua propriedade para locação e esteja credenciada na forma prevista em regulamento. Por último, resta dizer que é aplicável a mesma alíquota no contexto de automóveis e utilitários novos que estiverem na posse de empresas locadoras de veículos em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária.

No Estado do Piauí, consoante Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992, atualizada até a lei nº 7.192, de 29/03/2019, as alíquotas são de 1,0% (um por cento), para ônibus, caminhões, cavalos mecânicos e veículos movidos exclusivamente a motor elétrico; para aeronaves 1,0% (um por cento) no exercício de 1993 e 1,5% (um e meio por cento) a partir do exercício de 1994; 2,0% (dois por cento) para motocicletas e similares; 2,5% (dois e meio por cento) para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski*, de valor venal até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e micro-ônibus.

Além disso, para qualquer outro veículo automotor de valor venal até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) não incluído nos incisos I e II, art. 14, Lei nº 4.548/1992, a alíquota será de 2,5% (dois e meio por cento); 3,0% (três por cento) para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski*, de valor venal acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e qualquer outro veículo automotor de valor venal acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) não incluído nos I a IV do referido artigo.

Já no Maranhão, de acordo com a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, atualizada até a Lei nº 11.011/19 e art. 4º do Decreto nº 20.685, de 23 de julho de 2004, aplica-se a alíquota de 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalo mecânico e tratores, veículos automotores de duas rodas com valor venal de até R\$ 10 mil (dez mil reais) e os veículos automotores adquiridos por locadora de veículos para uso exclusivo na sua atividade

empresarial; 2,0% (dois por cento) para motocicletas com valor venal acima de R\$ 10 mil (dez mil reais), triciclos, quadriciclos e similares; 2,5% (dois e meio por cento) para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos anteriores com valor venal de até R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais); e, 3% (três por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I e II, art. 88, Lei nº 7.799/02, com valor venal acima de R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais).

Para o Ceará, a Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, dispõe que as alíquotas do IPVA serão de 1,0% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões e cavalos mecânicos; 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para aeronaves. Quanto a motocicletas, motonetas, ciclomotores e triciclos com potência de até 125 cilindradas, a alíquota é de 2,0% (dois por cento); superior a 125 e até 300 cilindradas, 3,0% (três por cento); superior a 300 cilindradas, 3,5% (três vírgula cinco por cento). Automóveis, camionetas, caminhonetes e utilitários com potência de até 100cv (cavalos de potência), alíquota a 2,5% (dois vírgula cinco por cento); superior a 100cv e até 180cv, 3,0% (três por cento); superior a 180cv, 3,5 (três vírgula cinco por cento). Em relação a embarcações, alíquota em 3,5% (três vírgula cinco por cento) e para outros veículos automotores não especificados nos incisos I a IV do art. 6º, Lei nº 12.023/1992, 2,5% (dois vírgula cinco por cento).

Veja que no caso em questão, ao utilizar a potência do veículo como critério de diferenciação de alíquota, deixa-se de levar em consideração a disposição do artigo 155 §6º II da CF de 1988, que restringe a diferenciação de alíquotas ao tipo e utilização do veículo. Ora a potência do veículo não pode definir o tipo ou forma de utilização do veículo.

No Rio Grande do Norte, conforme Lei nº 6.967, de 30/12/96, atualizada até a Lei nº 10.477, de 30 de janeiro de 2019 e, Decreto nº 18.773, de 15 de dezembro de 2005, atualizado até o Decreto nº 25.867/2016, utiliza-se 1% (um por cento) para ônibus, caminhões, cavalos mecânicos e veículos cuja propriedade, ou posse, em razão de contrato de arrendamento mercantil, seja titularizada por empresa que apresente como única atividade empresarial a locação de veículos, conforme documento de constituição ou alterações porventura existentes; 2% (dois por cento) para motocicletas e similares, com potência até 200 (duzentas) cilindradas; e, 3% (três por cento) para automóveis, caminhonetes, micro-ônibus, embarcações recreativas ou esportivas e qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos I e II, art. 4º, Lei nº 6.967/96.

No caso do Estado da Paraíba, as alíquotas do IPVA, previstas na Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017, atualizada até a Lei nº 11.470, de 25/10/19 e Decreto nº 37.814 de 17 de novembro de 2017, atualizado até o Decreto nº 30.096, de 04/04/19, dispõem que será de 1,0% (um por cento) para ônibus, caminhões e cavalos mecânicos; e, 2,5% (dois e meio por cento) para automóveis, motocicletas, micro-ônibus, caminhonetes, bem como para qualquer outro veículo automotor não incluído no inciso I do art. 12, Lei nº 11.007/2017 e Decreto Nº 37.814/17.

Quanto a Pernambuco, Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992, atualizada até a Lei nº 16.489/2018, alíquota em 1,0% (um por cento) para ônibus, caminhões e cavalo mecânico. Para aeronaves no exercício de 1993 em 1,0 % (um por cento), nos exercícios de 1994 a 2015 e a partir do exercício de 2024, 1,5% (um e meio por cento), nos exercícios de 2016 a 2023, a 6% (seis por cento). Motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e similares, observada a respectiva motorização até 31 de dezembro de 2015, alíquota em 2,0 % (dois por cento) e apenas para motocicleta e similares, independentemente da motorização do veículo.

Para o período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, em relação aos veículos automotores citados: 1,0% (um por cento), no caso de veículo com motor inferior a 50 cm³ (cinquenta centímetros cúbicos); 2,5 % (dois vírgula cinco por cento), no caso de veículo com motor de cilindrada até 300 cm³ (trezentos centímetros cúbicos); 3,0 % (três por cento), no caso de veículo com motor de cilindrada acima de 300 cm³ (trezentos centímetros cúbicos) até 600 cm³ (seiscentos centímetros cúbicos); 3,5 % (três vírgula cinco por cento), no caso de veículo com motor de cilindrada acima de 600 cm³ (seiscentos centímetros cúbicos); e a partir de 1º de janeiro de 2024, 2% (dois por cento), independentemente da respectiva motorização.

Ainda, até 31 de dezembro de 2015 e a partir de 1º de janeiro de 2024, 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para automóveis, micro-ônibus, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski* e qualquer outro veículo automotor não incluído nos demais incisos; 1,0% (um por cento) até 31 dezembro de 2003, para veículo destinado à locação, de propriedade de empresa locadora ou cuja posse detenha mediante contrato de arrendamento mercantil – *leasing* e a partir de 1º de janeiro de 2004, para veículo destinado à locação, desde que a propriedade ou posse mediante contrato de arrendamento mercantil - *leasing* seja de estabelecimento que tenha atividade única e exclusiva de locação de veículo, devidamente comprovada; e, a partir de 1º de janeiro de 2016, possua motorização até 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos).

Ato contínuo, entre 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para automóveis, caminhonetes e, no período de 1º de março de 2017 a 31 de dezembro de 2023, quaisquer outros veículos automotores não incluídos nos demais incisos do art. 7º, Lei nº 10.849/92, observada a respectiva motorização: 3 % (três por cento), no caso de veículo com motor de potência até 180 CV (cento e oitenta cavalo-vapor); e, 4 % (quatro por cento), no caso de veículo com motor de potência acima de 180 CV (cento e oitenta cavalo-vapor). No período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski*, alíquota em 6% (seis por cento) e 3,0 % (três por cento) no período de 1º de janeiro de 2016 a 28 de fevereiro de 2017, para qualquer outro veículo automotor não incluído nos demais incisos do artigo 7º e no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para micro-ônibus. Neste caso, observa-se mais um Estado que leva em consideração a potência do veículo para realizar a diferenciação de alíquotas, a despeito do dispositivo constitucional¹²⁶.

Em Alagoas, conforme Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004, atualizada até 08/05/2018, as alíquotas do IPVA ficam em 1,0% (um por cento), para ônibus, micro-ônibus, caminhão, cavalo mecânico, aeronave e embarcação. Para motocicleta, motoneta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo e similares: a) 2,0% (dois por cento), se de cilindrada não superior a 150 (cento e cinquenta) cm³; b) 2,75% (dois vírgula setenta e cinco por cento), se de cilindrada superior a 150 (cento e cinquenta) cm³, mas não superior a 400 (quatrocentos) cm³; e, c) 3,25% (três vírgula vinte e cinco por cento), se de cilindrada superior a 400 (quatrocentos) cm³. Veículos especificados para funcionar com eletricidade, a alíquota fica em 2,0% (dois por cento).

Tratando-se de automóvel de passageiro, de carga ou misto: 2,75% (dois vírgula setenta e cinco por cento), se de potência não superior a 80 (oitenta) HP; 3,0% (três por cento), se de potência superior a 80 (oitenta) HP, mas não superior a 160 (cento e sessenta) HP; 3,25% (três vírgula vinte e cinco por cento), se de potência superior a 160 (cento e sessenta) HP; e, 1,5% (um e meio por cento) para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuam mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento sendo que a fonte energética de um dos motores seja energia elétrica. Ainda, alíquota de 3,25% (três vírgula vinte e cinco por cento) para os demais veículos não discriminados nos incisos I a IV, art. 8º, Lei nº 6.555/2004.

¹²⁶ Art. 155...

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Em conclusão, no Estado de Sergipe as alíquotas do IPVA obedecem à Lei nº 7.655, de 17 de junho de 2013, atualizada até a Lei nº 8.521, de 24/04/2019 e Decreto nº 29.684, de 10 de janeiro de 2014, atualizada até o Decreto nº 40.448, de 26/09/2019, e são de 1,0% (um por cento) para ônibus micro-ônibus, caminhões e cavalo mecânico; 1,5% (um e meio por cento) para aeronaves; 2,0% (dois por cento) para motocicleta e similares; 2,5% (dois e meio por cento) para automóveis e veículos utilitários; 3,5% (três e meio por cento) para embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *Jet ski*. Para o caso de automóveis e veículos utilitários com valor venal a partir de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), percentual de 3% (três por cento); e, 2,5% (dois e meio por cento) para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos anteriores do caput do art. 9º, Lei nº 7.655/2013.

Ademais, no caso de veículos automotores novos adquiridos por empresário que possua como objeto social a locação de veículos automotores, a alíquota será de 1% (um por cento), desde que o faturamento ocorra diretamente para estabelecimento localizado em Sergipe, nos termos do Convênio ICMS 51/00, e a empresa locadora atenda aos demais requisitos estabelecidos em Ato do Poder Executivo Estadual. Quanto a veículos usados, deverá ser mantida a alíquota de que trata o § 2º do art. 9º, Lei nº 7.655/2013, desde que adquiridos nas condições estabelecidas no referido dispositivo.

Por último, e não menos importante, a região Norte (tabela – anexo V). No Tocantins, estado antes que fazia parte de Goiás, o seu CTE dispõe que as alíquotas são de 1,25% (um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento) para veículos terrestres utilizados no transporte de passageiros e de cargas, quais sejam: ônibus, micro-ônibus, caminhão, caminhão trator, cavalos mecânicos; 2% para veículos aéreos, aquáticos, veículos automotores não relacionados no art. 78 do CTE; 2,5% para veículos automóveis de passageiros, camionetas *pick-up* e furgões equipados com motor de até 100 HP de potência bruta motocicletas e ciclomotores equipados com motor de até 180 cm³ de cilindrada, veículos adquiridos e destinados exclusivamente à locação, observado o §4º do art. 78 e veículos automotores não relacionados neste artigo; 3,5%, para veículos automóveis de passageiros, camionetas *pick-up* e furgões equipados com motor acima de 100 HP de potência bruta, bem como motocicletas e ciclomotores equipados com motor acima de 180 cm³ de cilindrada.

Sobre o Pará, de acordo com a Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996, atualizada até a Lei nº 8.867/19 e Decreto nº 2.073, de 27 de dezembro de 2006, atualizado até o Decreto nº 2.057/18, 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalos mecânicos,

motocicletas e similares ou qualquer outro veículo automotor não indicado nos incisos posteriores ao inciso I, art. 10, Lei nº 6.017/1996; 0,5% (meio por cento) para aeronaves e embarcações, exceto as mencionadas no inciso III do artigo citado supra; 2,5% (dois e meio por cento) para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive moto aquática e aeronaves não destinadas à atividade comercial.

Relativamente ao Amapá, conforme disciplina o seu Código Tributário Estadual, Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997, atualizado até a Lei nº 2.352, de 21/06/2018 e Decreto nº 3.340, de 14 de dezembro de 1995, atualizado até o Decreto nº 1.115, de 30/03/2016, o IPVA tem as seguintes alíquotas: 3% (três por cento) para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski* e aeronaves não destinadas à atividade comercial, nacionais e estrangeiros; 1,5% (um e meio por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalos mecânicos, motocicletas e similares ou qualquer outro veículo automotor não indicado no inciso I, art. 104, CTE-AP; 0,5% (meio por cento) para aeronaves e embarcações, exceto as mencionadas no inciso citado anteriormente.

Já no Amazonas, a redação da Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, atualizada até a LC nº 174, de 28/03/2017, dispõe que as alíquotas serão de 3% (três por cento) para veículos de passeio, comercial leve e veículos de esporte ou corrida, com capacidade superior a 1000 cilindradas e 2% (dois por cento) para veículos de carga, de transporte coletivo, bicis, triciclos e demais veículos, inclusive de passeio e comerciais leves com capacidade até 1000 cc. O Decreto nº 26.428, de 29/12/2006, atualizado até o Decreto nº 34.360, de 31/12/13, para ilustrar, prevê: 2% (dois por cento) para veículos de todos os tipos, independente da utilização, exceto aqueles do inciso seguinte; 3% (três por cento) para veículos com capacidade superior a 1.000 (um mil) cc. dos seguintes tipos e/ou com as seguintes utilizações: a) de passeio, a exemplo do automóvel, da camioneta e do buggy; b) comercial leve, a exemplo do furgão, do jipe e da pick-up; c) veículos de esporte ou corrida, como aquele que possua a forma e/ou a potência de motor para a prática dessa atividade.

Roraima, com fulcro na Lei nº 059, de 28 de dezembro de 1993 e Decreto nº 1.083, de 25 de outubro de 1995, atualizado até o Decreto nº 5.580, de 30/12/2003 aplica as alíquotas máximas de 3% (três por cento) para veículos de passeio, esporte ou corridas e aeronaves; 2% (dois por cento) para veículos de transporte de cargas comerciais leves, transporte coletivo, motocicletas, triciclos e demais veículos; 0,5% (zero vírgula cinco por cento) para máquinas de

terraplanagem; e, 1% (um por cento) para veículos destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse detenham, mediante contanto de arrendamento mercantil.

Em Rondônia, as alíquotas do IPVA, consoante Lei nº 950, de 22 de dezembro de 2000, consolidada até a Lei nº 3.845, de 27/06/16 e Decreto nº 9.963, de 29 de maio de 2002, consolidado até o Decreto nº 23.753, de 25/03/19, foram instituídas em 1,0% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente, assim como para veículos destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse detenham, mediante contrato de arrendamento mercantil registrado no cartório competente; 2,0% (dois por cento) para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e automóvel de passeio com potência até 1000 (mil) cilindradas;

Para veículos terrestres de passeio ou utilitário, jipe, picape e caminhoneta com cabine fechada ou dupla, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados, alíquota em 3,0% (três por cento). Cabe frisar que no caso de primeiro emplacamento de veículo adquirido em concessionária, localizada no Estado de Rondônia, a base de cálculo é reduzida de forma que a carga tributária seja equivalente a 0,5% (meio por cento) nos casos previstos no inciso I e II em 1% (um por cento) para os casos previstos nos incisos II a IV do caput do art. 5º, Decreto nº 9.963/2002.

Finalmente, no Estado do Acre, a Lei Complementar de 30 de dezembro de 2002, art. 4º Decreto nº 841, de 11 de novembro de 1996 e Decreto nº 09, de 20 de janeiro de 1986 determinam que as alíquotas de IPVA serão de 2% (dois por cento) para carros de passeios, inclusive de esporte e de corrida, bem como camionetas de uso misto a veículos utilitários; e, 1% (um por cento) para veículos mencionados no inciso I, art. 4º, Decreto nº 841/96, detentores de permissão para transporte público de passageiro e demais veículos, inclusive motocicletas, ciclomotores, veículos e máquinas agrícolas. Ainda, se houver mudança de destinação do veículo, durante o exercício, implica-se a aplicação de nova alíquota na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês, durante o prazo contado da mudança até o mês de dezembro.

Assim, com este levantamento das variadas alíquotas aplicáveis no território brasileiro para o IPVA, pode-se perceber um pouco dos problemas existentes relacionados a este imposto, inclusive alguns denominam de guerra fiscal do IPVA. Toda essa guerra gira especialmente em torno da autonomia dos Estados para fixar as alíquotas do tributo, como demonstrado.

Como é a grande a diferença entre as alíquotas aplicáveis, os contribuintes optam por registrar seus veículos em unidades federativas que cobram menos imposto, gerando grande celeuma acerca desta competência pela arrecadação. Tudo isso ocorre devido à ausência de norma regulamentadora a respeito do ente competente pela arrecadação do IPVA. Embora a Constituição Federal de 1988 estabeleça que a competência para a instituição do IPVA é dos Estados, cujo fato gerador é a propriedade de veículo automotor, permanece uma lacuna de qual é o Estado competente pela arrecadação, o que, de acordo com a própria CF/88, deveria ser resolvido por meio de lei complementar, e não através de lei ordinária.

Origina-se daí, portanto, uma primeira controvérsia acerca do local a ser pago o IPVA: se deve ser para o Estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou no local em que foi a registrado e licenciado o veículo, de livre escolha do contribuinte. Diante deste cenário, no próximo capítulo, e último do trabalho, pretende-se analisar os tributos incidentes sobre a propriedade de veículo automotor no Judiciário, desde as taxas já existentes ao longo da história como bem relatado até chegar ao atual IPVA.

CAPÍTULO III - O TRIBUTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO JUDICIÁRIO: O FEDERALISMO EM XEQUE

Neste último capítulo da dissertação, pretende-se abordar, de forma exemplificativa, alguns questionamentos judiciais que tratam do tributo incidente sobre os veículos automotores e o federalismo fiscal brasileiro. Pois como já amplamente demonstrado, nos capítulos anteriores, a primeira forma de tributação sobre os veículos automotores foi a Taxa Rodoviária Federal, criada pelo Decreto-Lei nº 397 de 1968 e, desde então, o tributo foi questionado no judiciário ao brasileiro.

Nas entrelinhas das discussões judiciais, sempre a temática do federalismo é levantada, especialmente à época em que a Taxa era de competência federal. Assim, neste primeiro momento buscou-se levantar jurisprudências do STF que debateram sobre as Taxas acerca dos veículos automotores e o federalismo fiscal para depois tratar do IPVA como tema de repercussão geral no Supremo e, por fim, analisar a ADI movida pelo Município de Goiânia em face da extensão da isenção do IPVA no Estado de Goiás, que foi um dos motivos da escolha deste tema.

3.1. A TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA NO STF

A Taxa Rodoviária Federal foi criada no final do ano de 1968 com o objetivo de incrementar a arrecadação de tributária para que a União pudesse destinar mais receitas à conservação e ampliação de estradas de rodagem pelo país. Este tributo era devido por todo veículo motorizado que transitasse no território nacional. Porém, inconformado com esta taxa, pouco depois da sua criação, o Sindicato das Empresas de Transportes de passageiros do Estado de São Paulo impetrou, em 17 de outubro de 1969, mandado de segurança contra a cobrança, sob o argumento de que seus veículos só transitam em zona urbana ou suburbana por se tratar de empresas permissionárias de serviço municipal de transporte de passageiros. Portanto, não se justificaria o pagamento, já que a arrecadação do tributo seria aplicada no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais.

Este pedido foi denegado em primeira instância, como se observa no relatório do Recurso Extraordinário 76.379 – SP¹²⁷, porém foi concedido pela Turma do Tribunal. Na concessão da segurança ao Sindicato pelo Tribunal já foi abordada, inclusive, a taxa sucessora: Taxa Rodoviária Única, criada pelo Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969, como se observa:

Taxa Rodoviária.

Indevida por empresa permissionária de serviço municipal de transporte de passageiros, visto como a ela é vedado transitar fora da área prevista no contrato. O fato gerador do tributo (art, 2º, do Decreto-Lei nº 999/69), é o “registro do veículo ou a renovação anual da licença para circular”, fórmula esta que coincide com o disposto no art. 1º do Decreto-lei nº 397/68 (registro e licenciamento de veículo automotor em todo território nacional).

Na espécie, incorre esse fato, uma vez que os veículos da permissionária não transitam em rodovias além dos limites da zona urbana ou suburbana da cidade.

Recurso provido

Assim, o Departamento Nacional De Estradas De Rodagem – DNER, inconformado, recorreu ao Supremo Tribunal Federal da decisão proferida, argumentando que se trata de tributo devido por todos os proprietários de veículos licenciados no território nacional. Em análise do processo, o ministro Xavier de Albuquerque, já em 14 de maio de 1974, entende que o acórdão do tribunal “foi além da barra e concedeu a segurança em termos muito mais extensos”, pois o Mandado de Segurança se referia apenas e unicamente à Taxa Rodoviária Federal de 1968, portanto, com delimitação de apenas 3 meses do ano de 1969, já que logo em 21 de outubro deste mesmo ano foi criada a Taxa Rodoviária Única que revogou por completo a anterior.

Ao final do voto, antes de conhecer do recurso e cassar a segurança concedida pelo Tribunal, o relator destaca que, caso fosse mantida a segurança, o mandado de segurança converter-se-ia em ação de repetição de indébito, visto que o pagamento da Taxa Rodoviária Federal já tinha sido consumado antes mesmo do acórdão do Tribunal, que erroneamente ampliou a decisão para a taxa sucessora. Assim, a ementa desse primeiro Recurso Extraordinário RE 76.379 / SP - SÃO PAULO analisado, datado de maio de 1974, é:

¹²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). *Recurso Extraordinário 76.379 SP* – São Paulo. Ministro Xavier de Albuquerque, Julgamento 14/05/1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TAXA+RODOVIARIA+UNICA%29&pagina=3&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/w8lvvvr>> Acesso em 10 de dez. 2019.

TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA (DL.999/69). DELA NÃO SE EXIMEM, A PRETEXTO DE QUE SEUS VEÍCULOS SÓ TRANSITAM EM ZONA URBANA OU SUBURBANA EMPRESAS PERMISSONÁRIAS DE SERVIÇO MUNICIPAL DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. SEGURANÇA CASSADA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.¹²⁸

Percebe-se que neste primeiro recurso extraordinário relatado, o STF não adentrou em uma análise de mérito do tributo, mas o tema voltou a ser debatido outras vezes pelo Supremo, como se observa no Recurso Extraordinário 76.082, também do Estado de São Paulo. Neste recurso se analisa os três mandados de segurança impetrados pela Auto Viação Tabu Limitada, sendo os dois primeiros do ano de 1969, relativos a Taxa Rodoviária Federal e o último a Taxa Rodoviária Única, já no ano de 1970. Em todos os três processos, os argumentos da impetrante coincidem, solicitando o não pagamento da taxa em razão de que os ônibus coletivos estavam, por força de contrato – cláusula de permissão, restritos ao transporte nas ruas da cidade de São Paulo. Assim, não se justificaria o pagamento, já que a arrecadação da taxa seria aplicada no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais.

Os mesmos trilhos percorreram o RE 76.082¹²⁹, teve denegada a segurança em primeiro grau e no segundo foi concedida a segurança, sob o argumento de que não pode ser cobrada de empresa de transporte urbano permissionária do serviço ante o fato de ser-lhe vedado trafegar por estradas federais e estaduais. Assim, o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem recorreu ao Supremo Tribunal Federal para que pudessem ser exigidas as taxas, que sob relatoria do Ministro Rodrigues Alckmin julgou em 01 abril de 1975. No que diz respeito à Taxa Rodoviária Federal do Decreto de 1968, entendeu que não seria devida, em razão de que o fato gerador do tributo é o fato de o veículo transitar em todo território nacional. Assim, por se tratar de veículo que somente transita por vias municipais, desobrigaria ao recolhimento.

Todavia, quanto à Taxa Rodoviária Única do Decreto de 1969, que passou a ser exigida em 1970, o ministro entendeu que o recurso deve ser acolhido, afinal no novo decreto alterou-se o fato gerador do tributo, deixado de ser o trânsito do veículo pelo território nacional, para o registro e licenciamento do veículo para que possa circular. Assim, a taxa deixou de ter como

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). *Recurso Extraordinário 76.379 SP* – São Paulo. Ministro Xavier de Albuquerque, Julgamento 14/05/1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TAXA+RODOVIARIA+UNICA%29&pagina=3&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/w8lvvvr>> Acesso em 10 de dez. 2019.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). *Recurso Extraordinário 76.082 SP* – São Paulo. Ministro Rodrigues Alckmin. Julgamento 01/04/1975. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2876082%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ukxewwe> Acesso em 10 de dez. 2019.

pressuposto de incidência o local de uso do veículo, bastando a licença para trafegar em qualquer lugar que seja, mesmo que restrito ao Município, portanto a ementa do RE 76.082 ficou:

ATOS DE NATUREZA LEGISLATIVA EXCLUIDOS DE APRECIÇÃO JUDICIAL. - 'A EXCLUSÃO JUDICIAL VISOU AOS ATOS DE NATUREZA POLÍTICA, DESTINADOS A ASSEGURAR OS FINS E A CONTINUIDADE DA REVOLUÇÃO, E NÃO A MERAS RELAÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO, COMO A DE QUE SE TRATA NA ESPÉCIE". O ART. 10 DO AI 16/69 EXCLUI DE APRECIÇÃO OS ATOS PRATICADOS COM FUNDAMENTO NO PRÓPRIO ATO INSTITUCIONAL E NOS ATOS COMPLEMENTARES DELE DECORRENTES. A APLICAÇÃO DE NORMAS FISCAIS NÃO É ATO PRATICADO COM FUNDAMENTO EM ATO INSTITUCIONAL.- TAXA RODOVIÁRIA FEDERAL (DL 397/68). - INEXIGIBILIDADE QUANTO A COLETIVOS QUE TRANSITAM SOMENTE PELAS VIAS PÚBLICAS MUNICIPAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO NESTE PONTO PELA INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA DE JULGADOS E PELA IMPOSSIBILIDADE DE OFENSA A TEXTO LEGAL POSTERIOR E INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. - TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA (DL 999/69). FATO GERADOR CONSISTENTE NA CONCESSÃO DE LICENÇA PARA CIRCULAR. - TAXA ÚNICA, INCIDÍVEL, DECORRENTE DE UM SÓ FATO GERADOR, AINDA QUE SEU PRODUTO SEJA PARTILHADO POR OUTRAS ENTIDADES PÚBLICAS. - É DEVIDA QUANTO A COLETIVOS, AINDA QUE SE PRETENDA QUE NÃO TRANSITARÃO PELAS RODOVIAS FEDERAIS OU ESTADUAIS. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE.¹³⁰

Assim, o STF julgou devida a Taxa Rodoviária Única do Decreto de 1969 a todos, seja ônibus municipais ou táxis, mesmo que não circulem além das fronteiras municipais, firmando jurisprudência no sentido de que, embora o serviço seja limitado ao município, trafegando apenas na zona urbana ou suburbana, não se encontram livres do pagamento da taxa rodoviária única. Neste sentido, merece destacar uma última jurisprudência relacionada a esta temática, de que todos os proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional devem recolher a TRU, independentemente de onde circule (Recurso Extraordinário 81.175), do mesmo Ministro Relator Rodrigues Alckmin. Neste recurso ele faz uma abordagem interessante quanto ao problema da bitributação criada pelos entes da federação no curto espaço que vigorou a Taxa Rodoviária Federal:

O fator gerador da taxa rodoviária única é, nos termos da lei o registro do veículo ou a renovação anual da licença para circular (art. 1º do Decreto-lei nº

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). *Recurso Extraordinário 76.082 SP* – São Paulo. Ministro Rodrigues Alckmin. Julgamento 01/04/1975. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2876082%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ukxewwe> Acesso em 10 de dez. 2019.

999, de 21.10.69) e a ela estão sujeitos os proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional.

O registro de um veículo ou a renovação anual de licença para circular é atividade que cabe, concorrentemente, dentro do poder de polícia da União, Estados e Municípios, os quais, como se sabe, antes do advento do Decreto-lei nº 999, cobravam separadamente as taxas a eles cabentes.¹³¹

Como se observa, o Decreto de 1968 que instituiu a Taxa Rodoviária Federal não restringiu a competência a União, deixando brechas aos outros entes da federação em criar taxas também incidentes sobre o veículo automotor. Porém, essa situação dos outros entes da federação também permaneceu com a instituição da Taxa Rodoviária Única, em 1969, tanto é que a Representação nº 1.176-3 apresentada pelo Procurador Geral da República contra o governador e a assembleia legislativa do Estado de São Paulo refere-se a este problema de invasão de competência tributária.

O Estado de São Paulo argumenta que tem competência legislativa residual e que a taxa criada de fiscalização e serviços diversos sobre veículo automotor incidiria sobre fato gerador diverso da taxa rodoviária única. A taxa estadual teria sido criada em razão do poder de polícia, sendo que a taxa federal incidiria pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Entretanto, em sentido contrário, o ministro relator Décio Miranda proferiu voto na representação. Neste aspecto, para fundamentar o voto, relatou trecho do parecer do Procurador da República que afirma:

Certo que o controle jurisdicional de constitucionalidade se realiza em virtude da supremacia da Constituição sobre todo o resto do ordenamento jurídico. Logo, é pelo confronto com o texto constitucional que se há de identificar a inconstitucionalidade.

Para esse fim, não basta o exame do capítulo constitucional pertinente ao sistema tributário nacional. Impõe-se o exame da discriminação das competências da União para legislar porquanto só depois é que se terá, supletivamente, a competência dos Estados-membros. Com efeito, diz a Carta que “os Estados organizar-se-ão e reger-se-ão pelas Constituições e leis que adotarem, respeitados, dentre outros princípios estabelecidos nesta Constituição, os princípios constitucionais sensíveis, e outros que lhe seguem (artigo 13).

Um desses princípios basilares, que tem repercussão direta no sistema federativo da organização estatal, é o da fiel observância à competência de cada esfera política para legislar, consoante definição do texto constitucional: a União Federal tem na, dentre outras hipóteses, para as discriminadas nas

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). *Recurso Extraordinário 81.175 SP* – São Paulo. Ministro Rodrigues Alckmin. Julgamento 17/06/1975. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176453> Acesso em 10 de dez. 2019.

alíneas ‘c’ e ‘n’ do inciso XVII do artigo 8º. Os Estados-membros legislarão sobre as mesmas matérias, porém supletivamente e respeitada a lei federal (parágrafo único deste artigo).

Ora, em 21 de outubro de 1969 foi editado o Decreto-lei nº 999 instituindo a Taxa Rodoviária Única “incidente sobre o registro e licenciamento de veículos” (da ementa do decreto-lei). No artigo 1º ficou definido o fato gerador da taxa:

Art. 1º É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional.

§ 1º A referida taxa, que será cobrada previamente ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador.

Não há como vislumbrar, mesmo nas entrelinhas do ordenamento jurídico, a possibilidade de cobrança de uma segunda taxa pela emissão de ‘certificado de registro de veículo motorizado’, mesmo invocando o poder de polícia. É que nos ‘considerandos’ da norma federal, ficou explícita a finalidade de evitar com a TAXA ÚNICA,

a multiplicidade de tributos, cobrados dos proprietários de veículos automotores para o registro anual e licenciamento em todo o país; a desigualdade de valores e critérios de cobrança observada nas diversas unidades da Federação, que leva a um tratamento discriminatório e enseja evasões de receita;

e tendo por suporte, para essa cobrança, fazê-la em razão do poder de polícia, não restou ao Estado-membro nenhuma competência supletiva para legislar sobre despesa e gestão financeira de natureza pública, direito financeiro, nem no campo de tráfego e trânsito nas vias terrestres, no particular aspecto de instituição de taxa ou outro qualquer tributo com o mesmo fato gerador da Taxa Rodoviária Única.

É única a taxa, mesmo em razão do poder de polícia, porque os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, já participam da sua arrecadação. Eis o que dispõe o artigo 5º do Decreto-lei nº 999:

Art. 5º Os Estados, Territórios e o Distrito Federal entregarão ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem 40% do que arrecadarem da Taxa Rodoviária Única.

Parágrafo único. A Lei estadual fixará os critérios de rateio entre o Estado e seus Municípios, levando em conta o total arrecadado e o número de veículos licenciados.¹³²

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, adotando o parecer da Procuradoria Geral da República, declarou inconstitucional a legislação do Estado de São Paulo, em 14 de junho de 1984, visto que a taxa incidente sobre veículo automotor é devida apenas à União, cabendo ao Estado somente por via de distribuição das receitas, ficando a ementa da representação assim:

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Representação 1.176-3 SP* – São Paulo. Ministro Relator Décio Miranda. Julgamento em 14/06/1984. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263948>> Acesso em 10 de dez. 2019.

TRIBUTÁRIO. TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA. COMPETENTE A UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE TRAFEGO E TRÂNSITO NAS VIAS TERRESTRES, UTILIZOU-SE DESTA CLÁUSULA PARA INSTITUIR A TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA, QUE EXCLUI INICIATIVA DO ESTADO-MEMBRO NESSE PARTICULAR. INCONSTITUCIONAIS DISPOSIÇÕES DA LEI ESTADUAL QUE, CONSIDERANDO DEVIDA PELOS DEMAIS PROPRIETÁRIOS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES A TAXA ESTADUAL DE FISCALIZAÇÃO E SERVIÇOS DIVERSOS, INCIDENTE SOBRE O REGISTRO DO VEÍCULO AUTOMOTOR, OU DECLARANDO ISENTOS OS CERTIFICADOS DE REGISTRO DE VEÍCULOS MOTORIZADOS OUTORGADOS A CONSULADOS OU REPRESENTANTES CONSULARES, IMPORTAM EM ESTIMAR SUJEITA A TRIBUTAÇÃO ESTADUAL MATÉRIA RESERVADA A COMPETÊNCIA IMPOSITIVA DA UNIÃO.¹³³

Por estas jurisprudências do STF escolhidas, é possível ver que desde a criação das taxas sobre os veículos automotores houve conflito de competência e brechas para discussões sobre a cobrança do tributo, colocando o federalismo fiscal em xeque, mesmo quando era para se ter uma taxa única de competência exclusiva da União, pois a ganância por receitas dos outros entes da federação causava as inseguranças e fragilidades do modelo tributário adotado.

Assim, percebe-se uma necessidade de mudança do sujeito titular da competência tributária, bem como da espécie tributária adotada, pois os Estados membros da federação, com a inconstitucionalidade das taxas por eles instituídas sobre o poder de polícia, perderiam fonte de renda. Surge em 1985 a necessidade de uma Emenda Constitucional¹³⁴ para acrescentar ao artigo 23 da Constituição Federal de 1969, o inciso III que concedeu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

A partir da EC 27/1985 surge o IPVA – Imposto sobre a propriedade de Veículo Automotores, que permanece na constituição atual. Porém, este modelo de imposto estadual também tem causado muitas discussões e processos, tanto é que no sistema de consulta de jurisprudência do endereço eletrônico do Supremo Tribunal Federal¹³⁵, com a palavra IPVA, é

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Representação 1.176-3 SP – São Paulo. Ministro Relator Décio Miranda. Julgamento em 14/06/1984. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263948>> Acesso em 10 de dez. 2019.

¹³⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, [1985]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc27-85.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

¹³⁵ STF. Jurisprudência IPVA. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>> Acesso em 11 de dez. 2019.

possível encontrar mais de 130 (cento e trinta) acórdãos e centenas de decisões monocráticas e três temas de repercussão geral.

Dentre estas centenas de jurisprudências, o autor elegeu os temas de repercussão geral para abordar e elucidar no próximo tópico do trabalho sobre o IPVA e o federalismo fiscal no Brasil.

3.2. O IPVA NO STF

Ao analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é possível identificar dois temas de Repercussão Geral que possuem o IPVA como cerne da discussão. Estes temas apresentam o termo IPVA inseridos no texto e tratam especificamente do tributo. Segue a descrição dos temas¹³⁶:

Tema 685 - Extensão da imunidade tributária recíproca ao IPVA de veículos adquiridos por município no regime da alienação fiduciária.

Tema 708 - Possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

Considerando que mesmo tendo o IPVA como ponto em comum, cada um dos temas trata de questões que lhes são peculiares, a abordagem de cada tema será feita em tópicos distintos.

3.2.1. Imunidade Recíproca e alienação fiduciária

O Supremo Tribunal Federal tem a posição eminente de Tribunal da Federação, como confere o artigo 102, I, “f” da Constituição da República, prevendo que as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta, devem ser processadas e julgadas, originariamente, pelo STF. Assim, a Constituição atribuiu, institucionalmente, o poder de dirimir controvérsias que, ao irromperem no seio do Estado Federal, culminam, perigosamente, por antagonizar as unidades da Federação.

¹³⁶ STF. Jurisprudência IPVA. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp> Acesso em 11 de dez. 2019.

Essa magna função jurídico-institucional da Suprema Corte impõe-lhe o gravíssimo dever de velar pela intangibilidade do vínculo federativo e de zelar pelo equilíbrio harmonioso das relações políticas entre as pessoas estatais que integram a Federação brasileira. A aplicabilidade da norma inscrita no art. 102, I, “F”, da Constituição estende-se aos litígios analisados cuja potencialidade ofensiva revela-se apta a vulnerar os valores que informam o princípio fundamental que rege, em nosso ordenamento jurídico, o pacto da Federação.¹³⁷

Diante, deste contexto, o primeiro processo com repercussão geral, diretamente relacionado ao IPVA, que tramita no Supremo Tribunal Federal, é o RE 727.851, movido pelo Município de Juiz de Fora contra o Estado de Minas Gerais, em razão da cobrança de IPVA dos veículos do município com alienação fiduciária. O recurso está aguardando julgamento no STF desde dezembro de 2012, ou seja, há mais de 9 anos, espera-se para saber se os veículos do Município com alienação fiduciária fazem jus ou não à imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal.

Afinal, o texto constitucional veda a qualquer dos entes da federação instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros assim, os Estados que são titulares da competência tributária do IPVA não podem cobrar da União e dos Municípios esse imposto dos veículos de propriedade dos entes da federação. No entanto, a controvérsia discutida no processo paradigma é justamente sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca ao IPVA de veículos adquiridos por município no regime de alienação fiduciária.

Dessa forma, como já demonstrado ao longo do trabalho, o IPVA é um imposto patrimonial e real, não se analisa a pessoa tributada, apenas o bem tributado, que no caso é o veículo automotor. Logo, toda discussão está no fato de saber se o veículo, por ser objeto de alienação, é ou não propriedade do Município, ou se o Município tem apenas a posse, porém a propriedade seria da instituição financeira que o alienou.

Entende-se por alienação fiduciária, nos termos do Código Civil de 2002, cumulado com o artigo 66-B da Lei 4.728/1965, a modalidade de transferência de um bem a uma instituição financeira, nos moldes de um empréstimo com garantia, a fim de substituir o instituto da hipoteca que ficou obsoleto devido às muitas barreiras e aos entraves legais. Alienar trata-se de um processo mais simplificado, inclusive com juros mais baixos em razão da garantia. Portanto, a alienação fiduciária é um recurso por meio do qual alguém transfere a propriedade

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Ação Civil Originária 803 SP* – São Paulo. Ministro Relator Celso de Mello. Julgamento em 26/11/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7735351>> Acesso em 11 de dez. 2019.

de um bem para transmitir confiança, neste sentido o bem continua sob a posse do antigo proprietário, mas é transferido à instituição financeira até a quitação total do débito como uma forma de garantir o pagamento das prestações.

O Código Civil assim prevê sobre a alienação fiduciária no artigo 1.361, inclusive tratando dos veículos no §1º:

Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1º Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

§ 2º Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa.

§ 3º A propriedade superveniente, adquirida pelo devedor, torna eficaz, desde o arquivamento, a transferência da propriedade fiduciária.¹³⁸

O Município comprou um veículo automotor, por quaisquer motivos, desde o transporte do prefeito, até mesmo para levar as crianças para escola ou mesmo doentes aos hospitais. No caso de esse veículo ser na posse e no documento, ou seja, de plena propriedade do Município, o IPVA não seria devido em razão da imunidade recíproca. Contudo, se este veículo está com alienação fiduciária, ou seja, na posse do Município, porém a propriedade é de alguma instituição financeira, permanece o direito à imunidade recíproca a este veículo, para não ter que pagar o IPVA?

Quanto ao que consiste a imunidade recíproca, o Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento no que trata essa não incidência tributária garantida pela Constituição, especialmente ao julgar os casos envolvendo os Correios e os impostos patrimoniais, ou seja, IPTU e IPVA. No voto vencido, o Ministro Joaquim Barbosa teceu as seguintes considerações:

Em diversos precedentes, alguns de minha relatoria, esta Corte vem reiterando três funções da imunidade tributária recíproca que condicionam o alcance do benefício: 1) A imunidade recíproca opera como salvaguarda do pacto federativo, para evitar que a tributação funcione como instrumento de coerção ou indução de entes federados; 2) A imunidade recíproca deve proteger atividade desprovida de capacidade contributiva, isto é, atividades públicas em sentido estrito, executadas sem intuito lucrativo; 3) A imunidade tributária

¹³⁸ BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil*. Brasília, DF. Presidência da República, [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm Acesso em 11 dez. 2019.

recíproca não deve beneficiar a expressão econômica de interesses particulares, sejam eles públicos ou privados, nem afetar intensamente a livre iniciativa e a livre concorrência (excetuadas as permissões constitucionais). A Corte bem conhece os fundamentos de cada um dos vetores interpretativos, mas considero importante recuperar algumas peculiaridades inerente à impossibilidade de utilização da imunidade tributária como instrumento de benefício de interesse econômico particular, sem contrapartida pública. A Constituição conferiu a cada ente federado competência para instituir e arrecadar tributos próprios, de modo a preservar-lhes meios para prover efetiva autonomia e liberdade política, nos respectivos limites. Sem prejuízo da importância de todas as imunidades tributárias, a proibição constitucional para tributação de algumas grandezas está em constante tensão com o direito constitucional ao exercício local do poder legislativo. De fato, o benefício sempre implica perda parcial do direito de tributar de um ou mais entes federados e, assim, de obter meios para alcançar seus objetivos políticos. A tensão se resolve pela relevância conferida pela própria Constituição ao valor que se quer proteger, isto é, manter a autonomia dos entes federados pressupõe alguma limitação da competência de cada um para cobrar reciprocamente impostos.¹³⁹

Desta forma, por não considerar a imunidade recíproca aos veículos do Município com alienação fiduciária, o Estado de Minas Gerais está cobrando o IPVA desses veículos, razão pela qual o Município de Juiz de Fora procurou a justiça para ter resguardada a extensão da imunidade recíproca ao veículo alienado fiduciariamente, pois o Município detém a posse direta do veículo, embora de propriedade de instituição financeira, portanto é o responsável tributário, nos termos do inciso II, do parágrafo único, do artigo 121, do Código Tributário Nacional, assim não concorda com a incidência do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

Sabe-se que o responsável tributário é aquele sujeito passivo da obrigação principal obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária quando essa decorra de disposição expressa de lei. Tanto é que no artigo 5º da Lei 14.937 de 2003, do Estado de Minas Gerais, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, determina que respondam solidariamente com o proprietário do veículo pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais devidos: o devedor fiduciante, em relação a veículo objeto de alienação fiduciária. E foi neste sentido, da responsabilidade solidária, que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais entendeu favoravelmente ao Município de Juiz de Fora:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS INFRINGENTES - AÇÃO
DECLARATÓRIA - IPVA - ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA - PROPRIEDADE
- POSSE DIRETA - IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Recurso Extraordinário 601.392 PR – Paraná. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Julgamento em 28/02/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>> Acesso 11 dez. 2019.

RECÍPROCA - ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1 - Na ausência de lei complementar que estabeleça o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do IPVA, é o caso de exercício da competência legislativa plena, excepcional e provisória, dos estados membros, com base no art 24, § 3º, da Constituição da República de 1988, e no art. 34, § 3º, do ADCTR. 2 - A previsão, na legislação estadual, de que "o devedor fiduciário responde solidariamente com o proprietário, pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais, em relação a veículo objeto de alienação fiduciária", revela que os veículos automotores adquiridos pelo município em alienação fiduciária, por estarem sob sua posse direta, incorporados ao seu patrimônio e com destinação pública, estão amparados pela imunidade intergovernamental recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição da República. 3 – Embargos infringentes rejeitados.¹⁴⁰

Assim, inconformado com a decisão proferida pelo TJMG, inclusive com divergências de entendimento de outras jurisprudências, o Estado de Minas Gerais interpôs recurso extraordinário, argumentando ter o Tribunal de Justiça de Minas Gerais agasalhado sob a imunidade tributária recíproca bem de propriedade particular do banco fiduciário. Alegando inexistir relação jurídico-tributária entre o Estado e o Município, assinalando o descabimento da evocação ao artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta Federal.

O Supremo Tribunal Federal (STF) julgará disputa sobre a cobrança de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre automóvel adquirido por município em regime de alienação fiduciária. O Plenário Virtual da Corte reconheceu a repercussão geral da matéria tratada no Recurso Extraordinário (RE) 727851, no qual o Estado de Minas Gerais exige o IPVA relativo a veículo alienado fiduciariamente por um banco ao Município de Juiz de Fora.

No recurso, o estado alega que o município possui apenas a posse dos veículos alienados fiduciariamente, que não integram o patrimônio público, e assim o veículo continua a pertencer à instituição financeira com a qual o município celebrou o contrato. De acordo com o recorrente, o IPVA incide sobre a propriedade de veículos da instituição financeira, inexistindo relação jurídico-tributária entre o estado e o município, mas apenas entre o estado e a instituição financeira.

A decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ-MG), impugnada no RE, assentou a incidência da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, segundo o qual a União, estados e municípios não podem tributar patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Segundo a Corte estadual, embora alienados fiduciariamente, os veículos encontram-se incorporados ao patrimônio do município e afetados às finalidades públicas, motivo pelo qual devem receber o tratamento destinado aos bens públicos.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 822.814 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento em 12/11/2012. Disponível em: <
<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3972137>> Acesso 11 dez. 2019.

O relator do RE, ministro Marco Aurélio, reputou constitucional e reconheceu a repercussão geral da questão, no que foi acompanhado, por unanimidade, em deliberação no Plenário Virtual da Corte.¹⁴¹

Neste sentido, aguarda-se, com grandes expectativas desde 2013, o julgamento do Colegiado Maior do Supremo para dirimir as controvérsias instaladas no seio do Estado Federal, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio de Mello, a decisão final deste importante Recurso Extraordinário de nº 727851, já com repercussão geral reconhecida no tema 685: Extensão da imunidade tributária recíproca ao IPVA de veículos adquiridos por município no regime da alienação fiduciária. Ora, por ser um recurso de índole constitucional e afeto ao Estado Federal, da mesma forma que se estendeu a imunidade recíproca aos Correios, acredita-se que o STF manterá a decisão do TJMG, mantendo a imunidade recíproca aos veículos alienados.

3.2.2. Guerra fiscal na eleição do domicílio fiscal

Ao comparar o tema 685 e 708, observa-se que a discussão a respeito do domicílio fiscal tem causado maior repercussão. Isto porque diversos Estados praticam alíquotas mais baixas com o intuito de estimularem os proprietários a registrarem os veículos em seus territórios. Como já mencionado em tópico anterior, até mesmo os Municípios, que são apenas destinatários de metade da arrecadação, fazem campanhas incisivas com o mesmo intuito.

Soma-se a este cenário a ausência de definição de alíquotas mínimas por parte do Senado Federal, que deixou de exercer a prerrogativa prevista no artigo 155 §6º inciso I da Constituição Federal.

Neste caso, os legisladores de alguns Estados estabeleceram critérios espaciais distintos, culminando com o mandamento das empresas locadoras de automóveis e arrendamento mercantil serem obrigadas a pagar IPVA de sua frota duas vezes, configurando situação de bitributação.

O caso que teve repercussão geral reconhecida foi o Recurso Extraordinário com Agravo nº 784.682/MG, reautuado sob número 1.016.605, que tem como parte uma empresa prestadora de serviços de Uberlândia, denominada Uber Representações Ltda. A inicial foi distribuída em 06/01/2009, tratando sobre veículo que estava registrado junto ao Estado de

¹⁴¹ STF. Imunidade de IPVA de veículos adquiridos por município será julgada pelo STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=253690>>

Goiás. Por esta razão, o Estado de Minas Gerais autuou o contribuinte nos exercícios de 2005 a 2008. Na sentença de 1º grau, o pedido do contribuinte foi considerado improcedente, ao entender que o IPVA seria devido ao Estado de Minas Gerais, já que a empresa proprietária do bem está sediada em Uberlândia/MG, apesar do licenciamento do veículo ter sido efetivado em Goiás.

O acórdão do TJMG¹⁴² manteve a sentença de primeiro grau, que vinculou a sede da pessoa jurídica ao local de licenciamento e registro do veículo. Neste sentido, mesmo sendo um imposto real, que tem como fato gerador a propriedade do veículo, o pagamento do tributo deveria ocorrer em seu domicílio tributário, nos termos do artigo 127, II do CTN.

O Recurso Extraordinário interposto pela empresa tinha como objeto a reforma de decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que reconheceu a legalidade da lei mineira, determinando o recolhimento em favor do Estado de Minas Gerais.

Ao analisar o tema, o Ministro Marco Aurélio reconheceu a repercussão geral do tema:

O tema é passível de repercutir em inúmeras relações jurídicas. Conforme consignado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais assentou, com base no artigo 155, inciso III, da Carta Federal, o dever de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA em favor do estado no qual se encontrar sediado ou domiciliado, independente do local em que registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do imposto. A recorrente aponta ofensa ao aludido preceito, assim como ao artigo 146, incisos I e III, do Diploma Maior, presente conflito entre normas geral e especial, federal e estadual.¹⁴³

Em casos como este, fica evidente algo que até então era velado, a guerra fiscal do IPVA, travada por Estados, e com o apoio de ações (nem sempre lícitas) de Municípios. Os Estados, que praticam alíquotas maiores e sentem-se prejudicados pela fuga de possíveis

¹⁴² TJMG – Apelação 1.072.09.550505-4/001, Sétima Câmara Cível, desembargador Relator Washington Ferreira, acórdão publicado no Diário da Justiça de 05 de novembro de 2012. Disponível em: https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?listaProcessos=10702095505054001&comrCodigo=24&numero=20 Acesso em 18 de dezembro de 2019.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 784682 MG – Minas Gerais. REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA*. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 21 de março de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IPVA%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y5chpd7m>. Acesso em: 10 de dez. 2019.

contribuintes, alteram legislações, aumentam os espectros do critério espacial, instauram processos administrativos para questionar domicílios e, vez ou outra, cometem abusos que vão resultar na bitributação, ignorando o registro do veículo licenciado em outro Estado.

Independente do desfecho que será dado neste caso, a dificuldade de definição de tal matéria reside em seu histórico e na própria definição de seu critério material. Histórico, porque o IPVA tem como origem uma Taxa, portanto, sujeita à contraprestação e de competência federal. Também na definição de critério material, pois tributar a propriedade de bem móvel implica uma definição de sua localização e consequente registro ou licenciamento. Ora, os demais impostos que incidem sobre a propriedade, IPTU e ITR, dizem respeito a bens imóveis, e independente de quem exerça esta propriedade, não haverá alteração no critério espacial. A mesma relação se impõe ao IPVA, sendo imposto de caráter real, e não importando quem de fato exerce a posse ou propriedade do veículo, é o local de seu licenciamento que (ainda) definirá o local de recolhimento.

Com tão evidente confronto de leis, e ferimentos a institutos básicos do direito tributário, tem-se a visão do ‘Manicômio Tributário Italiano’ criado por Lello Gangemi, citado por Augusto Becker¹⁴⁴:

[...] O Estudo do sistema tributário italiano atual deu a Lello Gangemi a seguinte visão: ‘a infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade’.

Inúmeras leis vêm sendo criadas, com alterações perniciosas e sutis nas leis anteriores, muitas vezes buscando a confusão do contribuinte. A figura do ‘Manicômio Tributário’ pode ser aplicada ao Direito Tributário Brasileiro, dada a diversidade de leis inconstitucionais, criadas apenas com o fim de aumento na arrecadação.

A mera alegação de que contribuintes cometem fraudes com o intuito de justificar o licenciamento em outra unidade da federação não pode servir para mitigar a regra de competência estabelecida pela Constituição Federal. Há outras medidas, distintas da inconstitucional bitributação, que serviriam para combater tais práticas. Ademais, considerar todos que possuem mais de um domicílio, ou aqueles cujos veículos normalmente transitam fora do local de licenciamento praticam fraudes e abusam do poder que lhes é constituído, há uma linha tênue entre aquilo que pode ser considerado economia de tributo e evasão fiscal.

¹⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁴⁵ já tratou sobre este cuidado que deve ser observado:

Dessarte, importa ressaltar que em todo Estado Democrático, quer aqui, quer alhures, haverá de persistir sempre o direito sacramental do contribuinte no sentido de buscar o meio mais módico de incidência tributária, pois é do substrato deste modelo de Estado.

Após tal observação, cumpre lembrar que o Código Tributário Nacional trata sobre as regras de domicílio tributário em seu artigo 127, que determina que a regra geral sobre a eleição do domicílio, conferindo a sujeito passivo a decisão espontânea de sua preferência. As comunicações e intimações serão encaminhadas ao lugar escolhido, constante no cadastro da repartição competente.

Na ausência de eleição por parte do contribuinte, os incisos terão aplicabilidade. O inciso I, tratando das pessoas naturais, indica a residência habitual ou centro habitual de atividade. O inciso II menciona as pessoas jurídicas, indicando o local de sua sede e o de cada estabelecimento, e por fim o inciso III trata das pessoas jurídicas de direito público, firmando como domicílio qualquer uma de suas repartições.

Ocorrendo situações em que nenhum dos três incisos obtenham aplicação, considera-se como domicílio o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos e fatos que derem origem à obrigação.

Assim, excluindo-se os casos de fraude, que devem ser devidamente comprovados, haverá sempre um ponto de referência para convocar o sujeito passivo ao cumprimento de suas obrigações, não havendo lacunas ou justificativas para a recusa do domicílio eleito.

De todo modo, há de se reconhecer que a solução de tal imbróglio não é tão simples como se propõe, tendo em vista a existência de legislações tão peculiares nos estados da federação, especialmente quando se trata das empresas locadoras de veículos, que possuem frotas imensas.

Os casos do Estado de São Paulo e do Estado de Sergipe já foram analisados por outros autores, como se observa, no caso abaixo¹⁴⁶:

Como exemplos, citam-se a Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo; a Lei nº 7.543/1988, do Estado de São Paulo; a Lei nº 7.543/1998, do Estado de

¹⁴⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 388.

¹⁴⁶ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA, Teoria Prática e Questões Polêmicas. São Paulo: Noeses, 2016. p. 186.

Santa Catarina e Lei nº 7.655/2013, do Estado de Sergipe, que estabelecem que os aspectos temporal e espacial do IPVA correspondem, respectivamente, ao momento e ao local onde o veículo vier a ser colocado à disposição para locação no território desses estados, mesmo quando trata-se de veículo registrado em território de outro Estado.

Nesta situação, uma empresa domiciliada em determinado Estado, ao colocar à disposição para locação determinado veículo, corre o risco de ser bitributado em virtude do uso ou posse do automóvel. Nota-se, ainda, uma alteração no critério material do IPVA, estendendo a tributação para situações de posse e domínio do veículo automotor. Há ainda tributação indevida de fatos ocorridos fora do seu território, violando o princípio da territorialidade da tributação, atribuindo poder vinculante às leis editadas fora de seus limites. O fato de uma empresa possuir filial em outra unidade da federação não autoriza o Município onde está localizada sua sede, a exigir que os imóveis da filial estejam sujeitos à sua tributação.

Esta comparação foi feita nas razões do Recurso do Processo movida pela Uber Representações Ltda, atual paradigma da tese de repercussão geral:

Destarte, o fato de uma pessoa possuir um imóvel localizado na cidade de Goiânia, e residir no Município de Uberlândia, não autoriza o Município mineiro a forçar o Sujeito a adquirir um imóvel neste município, simplesmente para arrecadar mais¹⁴⁷.

A empresa em questão, apesar de utilizar em sua denominação o nome de um dos aplicativos mais conhecidos no mundo (Uber), tem como objeto a prestação de serviços e representação social, tendo sede em Uberlândia, e registrado seu veículo em Goiânia.

Tratando-se de imposto de caráter real, as circunstâncias que dizem respeito ao proprietário são irrelevantes para fins de tributação, e o que é levando em conta é o próprio bem. Neste sentido, assevera Leandro Paulsen¹⁴⁸:

A simples posse do veículo (a título precário ou mera detenção), por si só, não representa o fato imponible do imposto, não se vinculando à propriedade do bem, uma vez que deve ocorrer a capacidade econômica (elemento ínsito ao proprietário).

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1016605 MG* – Minas Gerais. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 24, § 3º, 146, I e III e 155, III, da Constituição federal, a possibilidade de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em favor do estado onde o veículo encontra-se registrado e licenciado, e não do estado em que o contribuinte mantém sede ou domicílio tributário. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de outubro de 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5107147&numeroProcesso=1016605&classeProcesso=RE&numeroTema=708>. Acesso em: 10 de dez. 2019.

¹⁴⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Entretanto, o presente caso ainda aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, e esta hesitação numa definição sobre o tema, aliada à inexistência de legislação complementar que estabeleça regras gerais sobre o assunto, aprofunda as disputas entre Estados e aprofunda as ilegalidades provocadas pelos anseios arrecadatários de Estados e Municípios.

3.3. A Ação Direta de Inconstitucionalidade movida pelo Município de Goiânia: o repasse constitucional X o direito de isenção do IPVA

Finalmente, depois de tudo que se tratou sobre o federalismo no Brasil e o IPVA, que surgiu em 1985, outorgando competência para os Estados legislares, substituindo a Taxa Rodoviária Única, que era de competência federal; necessário se faz demonstrar que estes temas, na atualidade, estão muito mais entrelaçados e conflituosos do que se pensa. Assim, resolveu-se tratar de um processo recente que tramitou no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, estado de origem do autor da dissertação, relacionado ao imbróglio da competência legislativa estadual do IPVA para conceder o direito de isenção face o direito de os municípios receberem o repasse constitucional de 50% do IPVA, como se observa.

No ano de 2018, os interesses do Estado de Goiás e do Município de Goiânia foram confrontados em razão de alterações nas regras de isenção do IPVA. Isto porque até 2002 o Código Tributário Estadual de Goiás¹⁴⁹ (CTE/GO) determinava que apenas os veículos com 15 (quinze) anos ou mais de uso teriam direito à isenção do imposto. Entretanto, a Lei Estadual nº 14.281/2002 alterou a redação do CTE/GO e estendeu a isenção para os veículos com 10 (dez) anos ou mais de uso. Esta redação vigorou até 31 de dezembro de 2015, ou seja, por 13 (treze) anos, quando a Lei nº 19.021/2015, restabeleceu o prazo de 15 anos de uso do veículo para a concessão da isenção. No entanto, em 02 de fevereiro de 2018, foi promulgada uma nova Lei Estadual 19.999, que trata sobre a concessão de estradas estaduais, e entre outras disposições, voltou a conceder a isenção estendida de IPVA para os veículos que tivessem 10 (dez) anos ou mais de uso.

Deste modo, o Prefeito do Município de Goiânia, capital do Estado de Goiás, por meio de sua procuradoria, propôs em 27 de novembro de 2018 uma Ação Direta De

¹⁴⁹GOIÁS. *Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991*. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiás: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, [1991]. Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm#a93>. Acesso em: 22 out. 2019.

Inconstitucionalidade (processo nº 5565098-31.2018.8.09.0000), com pedido de tutela cautelar, visando a declaração de inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei Estadual 19.999, de 2/2/2018, em face do artigo 2º, artigo 18 e artigo 102, § 5º, todos da Constituição do Estado de Goiás. Estes artigos tratavam especificamente da extensão da isenção de IPVA aos veículos que tivessem dez anos ou mais de uso.

Além de outras razões apresentadas quanto ao objeto da lei que estendeu o alcance da isenção, a procuradoria municipal estimou, com base em relatório da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, ao considerar apenas o Município de Goiânia, que haveria uma renúncia de receita de aproximadamente R\$ 112.000.000,00 (cento e doze milhões de reais), e consequentemente, o Município deixaria de obter o repasse de R\$ 56.000.000,00 (cinquenta e seis milhões de reais).

Outro argumento apresentado aduz que o dispositivo legal foi inserido por emenda parlamentar, haja vista a sua ausência no projeto encaminhado pelo Governador do Estado de Goiás, em que ele tratava de objeto totalmente diverso daqueles imperativos legais que constavam desde o início na elaboração legislativa, motivos pelos quais estaria caracterizada a sua inconstitucionalidade formal, por violação ao artigo 2º, artigo 18 e artigo 102, § 5º, da Constituição do Estado de Goiás, nos quais estão assentados os princípios da separação dos poderes e do devido processo legal e da exigência de lei específica em matéria de isenção tributária.

O relator, Desembargador Carlos Alberto França, em decisão monocrática, concedeu a tutela em 12 de dezembro de 2018, suspendendo a eficácia normativa do artigo 9º da Lei Estadual nº 19.999/2018, com eficácia *ex tunc*, voltando por consequência a prevalecer a redação anterior do inciso X do artigo 94 do Código Tributário Estadual de Goiás, que previa a isenção de IPVA reduzida somente para veículos com 15 (quinze) anos de uso ou mais, nestes termos:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigo 9º, da Lei n. 19.999/2018 do Estado de Goiás. Ampliação da isenção do IPVA para os veículos com mais de 10 (dez) anos de uso. Inconstitucionalidade formal. Artigo de lei inserido por meio de emenda parlamentar. Medida cautelar. Presença dos requisitos autorizadores. Concessão. I - Na ação direta de inconstitucionalidade, a concessão da medida cautelar encontra-se condicionada à presença dos pressupostos exigidos para toda e qualquer ação cautelar, quais sejam, o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*. II - Na situação em apreço, os requisitos acima elencados restaram preenchidos, consubstanciando-se a fumaça do bom direito no vício de iniciativa do artigo apontado na exordial, que autoriza a ampliação da isenção do IPVA para os veículos com 10 (dez) anos ou mais de

uso. Por sua vez, o perigo da demora também restou configurado na espécie, pois referido artigo resultará em impacto considerável da receita do Município de Goiânia, detentor de 50% (cinquenta por cento) do valor arrecadado com o IPVA pelo Estado. III ? Assim, demonstrada a plausibilidade do direito invocado e concernente à alegada inconstitucionalidade formal do artigo 9º, da Lei Estadual n. 19.999/2018, o deferimento do pleito cautelar é medida impositiva. Medida cautelar deferida para suspender a eficácia normativa do artigo 9º, da Lei n. 19.999/2018, do Estado de Goiás.¹⁵⁰

Na discussão da matéria, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal do artigo 9º da Lei Estadual nº 19.999/2018, por ter sido inserido na referida lei por meio de emenda parlamentar, contudo, sem observar a pertinência temática com o projeto de lei originário, além da impossibilidade de criar aumento de despesas (pois reduziria em cinco anos a arrecadação do IPVA) por meio de ato normativo distinto de lei específica, o que é exigido nos casos de concessão de isenção tributária.

Curiosamente, a Lei Estadual nº 19.999/2018 acabou por projetar considerável diminuição no repasse da arrecadação do IPVA que seria feito ao Município de Goiânia, mesmo tendo como objeto principal a concessão de rodovias estaduais.

Sobreveio ao processo, informação que foi prestada pela Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, tratando sobre a publicação da Lei Estadual nº 20.568 de 23 de setembro de 2019, retomando a redação legislativa anterior, restabelecendo o prazo de 15 (quinze) anos ou mais para a isenção do IPVA sobre o uso do veículo automotor. Inclusive, o artigo 2º da referida Lei tratou sobre a eficácia da tutela concedida no processo judicial, especificando que os efeitos da lei retroagiriam a 05 de fevereiro de 2018:

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 05 de fevereiro de 2018.

Esta alteração legislativa culminaria na prejudicialidade do pedido, algo que não obteve a concordância do prefeito do Município de Goiânia, que requereu o julgamento do mérito da ação. Contudo, a redação do artigo 2º, tratando especificamente da retroação dos efeitos a fevereiro de 2018, conseguiu abranger a vigência da medida cautelar, esvaziando totalmente o objeto da ação, prejudicando o pedido.

¹⁵⁰ GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (órgão especial). Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5565098-31.2018.8.09.0000. Desembargador Relator Carlos Alberto França. Julgamento 13/12/2018. Disponível em: <https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php?acao=query&tipo=P&posicao=> Acesso 13 dez. 2019.

É certo que se observou o esvaziamento do objeto da ação, pois o principal fundamento que justificou o ajuizamento da ADI pelo Município de Goiânia era a perda de receita, em razão do repasse constitucional obrigatório dos 50% da receita do IPVA aos Municípios. Mas seria de suma importância debruçar-se sobre a interferência Municipal em tributo de competência estadual. E neste caso, a motivação é muito clara e reside nas características constitucionais do tributo incidente sobre veículos: a repartição de receitas.

Esta repartição cria a falsa premissa de que os Municípios necessitam dessa receita para que realizem a conservação de suas vias que, em tese, seriam utilizadas pelos veículos ali emplacados. Porém, olvidam-se de que essas receitas são favores constitucionais, sob os quais os Municípios não têm qualquer autonomia e competência tributária para legislar ou alterar legislação, somente os estados.

Como amplamente demonstrado ao longo de todo trabalho, o IPVA é um imposto de competência estadual, sendo que cada Estado da Federação tem competência legislativa plena sobre o tributo por não ter qualquer regulação ou restrição oriunda de lei federal. Portanto, os Municípios não têm qualquer competência legislativa sobre o imposto, razão pela qual se torna estranho esse hábito de questionar a autonomia e liberdade do legislador estadual quanto aos critérios de isenção aplicados.

No caso em questão, sabe-se que o governo estadual, ao promulgar a nova Lei Estadual 19.999 em 2018, voltando a conceder a isenção de IPVA para os veículos que tivessem 10 (dez) anos ou mais de uso, queria diminuir a insatisfação da população, especialmente da parcela com menor potencial aquisitivo. Afinal, essa parcela da população é justamente a que possui os veículos automotores mais antigos, ultrapassando uma década de fabricação.

Como demonstrado durante 13 anos, desde a Lei Estadual nº 14.281 de 2002 até 31 de dezembro de 2015, vigorou em Goiás a isenção de IPVA para os veículos que tivessem 10 (dez) anos ou mais de uso. Situação que possibilitava que muitas pessoas adquirissem “seus carrinhos velhos”, com 10 anos ou mais de fabricação, justamente para não ter que pagar o IPVA, apenas a taxa de licenciamento do veículo. Contudo, em 2016, quando entrou em vigência a lei 19.021/2015 que isentava somente depois dos 15 anos, essa realidade mudou abruptamente.

Numa situação hipotética, talvez já transcorridos dois anos da aquisição do veículo, justamente por ser isento de pagar o IPVA em razão do tempo. No entanto, ao entrar em vigor a nova lei, ampliando o prazo da isenção somente para os 15 anos, o contribuinte seria

extremamente penalizado, passando a ter que pagar o IPVA. Ora, o contribuinte não dispunha de condições financeiras para tal obrigação tributária, e neste contexto surgiram inúmeras ações judiciais contra a lei 19.021/2015, que restabeleceu o prazo de 15 anos de uso do veículo para a concessão da isenção.

Os proprietários dos veículos com mais de 10 anos e menos de 15 anos buscaram o Poder Judiciário, geralmente com argumentos de que tinham direito adquirido a permanência da isenção, portanto, não poderiam ser prejudicados. Alguns até mesmo elencavam a vedação a retroatividade do tributo. Todavia, os argumentos de defesa dos contribuintes não prevaleceram no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, como se observa:

MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AFASTADA. PRAZO DECADENCIAL. INOCORRÊNCIA. ALTERAÇÃO DA ISENÇÃO DO IPVA. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. I - Verificando que o impetrante ataca efeito da Lei nº 19.021/2015, cujo anteprojeto foi encaminhado ao Governador pela Secretaria da Fazenda, tem o titular da pasta legitimidade para figurar no polo passivo do presente mandamus. II - Nos termos do art. 23 da Lei nº 12.016/2009, considerando que o requerente teve ciência da suspensão da isenção quando do recebimento do DUA com vencimento em 28/04/2016, antes mesmo deste termo, ou seja, em 25/04/2016, impetrou o writ, não havendo de falar em decadência. **III - A alteração da isenção de IPVA de 15 (quinze) para 10 (dez) anos, tem a sua permissibilidade pelo art. 178 do Código Tributário Nacional, uma vez que a isenção contida na lei anterior não fora concedida por prazo determinado e nem tampouco sob condição onerosa, não havendo, pois, em falar em direito líquido e certo.** SEGURANÇA DENEGADA.¹⁵¹ (destacou-se)

MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DO PRESIDENTE DO DETRAN/GO RECONHECIDA E DA SECRETÁRIA DA FAZENDA ESTADUAL REFUTADA. COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA PARA PROCESSAR E JULGAR O WRIT. DECADÊNCIA AFASTADA. ALTERAÇÃO DO PRAZO DE ISENÇÃO DO IPVA. LEI Nº 19.021/2015. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE DA LEI, DO DIREITO ADQUIRIDO, DO ATO JURÍDICO PERFEITO E DA COISA JULGADA. 1. O Presidente do Detran/GO não é parte legítima para figurar como impetrado nesta ação mandamental, eis que ele não possui competência tributária para instituir o IPVA, tampouco capacidade para modificar aspectos relativos a este imposto, como a alteração do lapso temporal de isenção aqui questionado. Logo, em relação a ele, o feito deve ser extinto sem resolução do mérito (art. 485, VI, do CPC/2015). 2. In casu, considerando que o impetrante impugna, via o presente mandamus, os efeitos decorrentes da Lei nº 19.021/15, cujo projeto foi encaminhado ao Governador de Goiás pela Secretária da Fazenda e por ela referendado, tem esta última autoridade legitimidade passiva ad causam. 3. À luz do art. 14, I, “b”, do RITJGO, compete às Câmaras Cíveis de Sodalício, processar e julgar os mandados de segurança contra atos dos Secretários de Estado. 4. O prazo

¹⁵¹ GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (sexta câmara cível). Processo 142275-87.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Norival Santome. Julgamento 17/10/2017. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1422758720168090000%20_201710172_0171108_82332.PDF Acesso 13 dez. 2019.

decadencial para impetração do mandado de segurança é de 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato tido por coator, e não da publicação da lei modificadora da regra isentiva. 5. Não tendo transcorrido aludido lapso de tempo (120 dias) da notificação do contribuinte para pagamento do IPVA e a impetração do mandado de segurança, fica afastada a tese de decadência soerguida. **6. Pelo advento da Lei nº 19.021/2015, a isenção do IPVA deixou de contemplar os veículos automotores com 10 (dez) ou mais anos de uso e passou a valer para aqueles com 15 (quinze) anos ou mais, alterando-se, então, o disposto no art. 94 do Código Tributário Estadual.** 7. Tal ato administrativo não está eivado de ilegalidade, tampouco afronta os princípios da irretroatividade da lei, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, eis que circunscrito ao seu juízo de conveniência e oportunidade da Administração Pública. Ademais, a isenção do IPVA não foi concedida por prazo determinado e nem sob condição onerosa, razão pela qual não há óbice a sua revogação/modificação por lei posterior, como ocorreria na espécie, ex vi do art. 178 do Código Tributário Nacional e Súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal. WRIT OF MANDAMUS EXTINTO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO EM RELAÇÃO AO PRESIDENTE DO DETRAN/GO (ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM). DE OUTRA BANDA, SEGURANÇA DENEGADA.¹⁵² (destacou-se)

MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE COATORA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA SECRETÁRIA DA FAZENDA AFASTADA. ISENÇÃO DO IPVA PARA VEÍCULOS COM MENOS DE 15 (QUINZE) ANOS. ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. 1. A autoridade coatora não é reconhecida como a mera executora do ato, pois a autoridade a quem se dirige a impetração é aquela que tem poderes para reverter a situação. No presente caso, a autoridade indicada é legitimada a compor o polo passivo do writ, tendo em vista a sua autonomia para sanar o vício apontado. 2. **O ato de afastar a isenção do IPVA para veículos com mais de 10 (dez) e menos de 15 (quinze) anos, alterando-se o disposto no artigo 94 do CTE-GO, pelo advento da Lei estadual nº 19.021/2015, encontra-se circunscrito ao juízo de conveniência e oportunidade da administração, não sobressaindo, pois, mácula de ilegalidade.** 3. Não há falar em direito adquirido, uma vez que a isenção do IPVA não foi concedida por prazo determinado e nem sob condição onerosa, motivo porque não há óbice à sua revogação por lei posterior, à luz do artigo 178 do CTN e da Súmula nº 544 do STF. 4. SEGURANÇA DENEGADA.¹⁵³ (Destacou-se)

MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA AFASTADA. DECADÊNCIA. LEI 19.021/2015. REVOGAÇÃO DA LEI ANTERIOR. ALTERAÇÃO PRAZO DE ISENÇÃO DO IPVA. 1. **A Secretária da Fazenda é a autoridade responsável pelo controle e execução da política fiscal, mormente porque incumbe a ela o encaminhamento ao Governador do Estado de anteprojetos de leis de interesse da administração fazendária, bem como referendar leis sancionadas, nos termos do art. 13 da Lei n. 7.599/2012.** 2. In casu, o impetrante rebate os efeitos decorrentes da Lei n. 19.021/15, cujo projeto foi encaminhado ao Governador do Estado de Goiás pela Secretária da Fazenda e por esta referendado. Ilegitimidade passiva afastada. 3. O prazo decadencial para impetração

¹⁵²GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (sexta câmara cível). Processo 140035-28.2016.8.09.0000. Desembargadora Relatora Sandra Regina Teodoro Reis. Julgamento 22/11/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1400352820168090000%20_201611222_0161202_1159.PDF Acesso 13 dez. 2019.

¹⁵³GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (terceira câmara cível). Processo 203248-08.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Gerson Santana Cintra. Julgamento 18/10/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_2032480820168090000%20_201610182_0161109_143349.PDF Acesso 13 dez. 2019.

de mandado de segurança é de 120 (cento e vinte) dias, consoante dispõe o artigo 23 da Lei Federal n. 12.016, de 07 de agosto de 2009, contado da ciência, pelo interessado, do ato acoimado de coator. 4. No caso em comento, o termo a quo do prazo decadencial, iniciou da ciência, ou seja, do dia que a impetrante recebeu a notificação para pagamento do IPVA e não da publicação da Lei n. 19.021/15. 5- É notório que da data da notificação para pagamento do IPVA até a interposição do mandado de segurança não transcorreu o prazo de 120 (cento e vinte dias), motivo porque deve ser afastada a tese da decadência. 4. **O ato de afastar a isenção do IPVA para veículos com mais de 10 (dez) e menos de 15 (quinze) anos, alterando-se o disposto no art. 94 do CTE-GO, pelo advento da Lei n. 19.021/2015, encontra-se circunscrito ao juízo de conveniência e oportunidade da administração, não sobressaindo, pois, mácula de ilegalidade.** 5. **Não há se falar em direito adquirido, uma vez que a isenção do IPVA não foi concedida por prazo determinado e nem sob condição onerosa, motivo porque não há óbice à sua revogação por lei posterior, à luz do art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF. SEGURANÇA DENEGADA.**¹⁵⁴

Pelo que se observa nas quatro jurisprudências colacionadas, os argumentos foram dos mais diversos pelo Tribunal de Justiça, mas em todos reconheceram que o Estado de Goiás poderia afastar a isenção do IPVA para os veículos com mais de 10 (dez) anos e menos de 15 (quinze) anos, prejudicando a população, sem qualquer benevolência em face dos contribuintes, que nestes casos eram até de menor poder aquisitivo, pois justamente eram os proprietários dos veículos antigos.

No entanto, causa estranheza que a mesma liberdade reconhecida ao Estado no primeiro momento, para legislar sobre isenção, não seja mantida quando se altera o polo ativo do processo, para um Município em situação oposta – preocupado em receber sua parte dos repasses das receitas constitucionais do IPVA. O governador de Goiás, queria ter a liberdade de legislar para retornar à isenção a partir dos 10 anos de fabricação do veículo, especialmente porque era ano eleitoral e ele tinha sentido a rejeição criada na população carente, por ter passado a tributar “os carros dos pobres”.

Pode-se perceber que o modelo de federalismo brasileiro não garante plena liberdade aos entes da federação, nem mesmo com relação aos seus tributos, porque se percebe que a Constituição Federal restringe e entrelaça a relação tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois os últimos são bem dependentes dos primeiros, especialmente quanto às repartições constitucionais obrigatórias.

¹⁵⁴ GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (terceira câmara cível). Processo 194602-09.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Walter Carlos Lemes. Julgamento 08/11/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1946020920168090000%20_2016110820161129_9125.PDF Acesso 13 dez. 2019.

Inclusive, neste contexto de dependência dos Municípios para com os repasses, merece destacar a Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 291/2016, de autoria do então Deputado Federal Walney Rocha, para alterar o inciso III do artigo 158 da Constituição Federal. A proposta era para majorar o percentual de 50% (cinquenta por cento) para 80% (oitenta por cento) destinado aos Municípios referente à arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados.

As justificativas da PEC a favor dos Municípios para aumentar o repasse eram as mais variadas: necessidade de melhora das políticas públicas de mobilidade urbana, em razão do aumento dos veículos; quantidade de acidentes automobilísticos e os gastos da saúde pública; incremento da poluição, sendo que o maior impacto ocorre nas cidades. Ainda, argumentava que, como os Estados já recebem o ICMS sobre a venda dos veículos e os Municípios não recebem qualquer repasse do percentual deste imposto, deveria ser majorado o repasse aos Municípios do IPVA. Porém como é sabido, este último argumento do ICMS está equivocado, haja vista que no mesmo artigo 158, inciso IV, garante-se também aos Municípios repasse sobre o ICMS, nestes termos: “IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

Portanto, o deputado autor da PEC defendia o aumento do repasse para oitenta por cento, na tentativa de ajudar o Município nas políticas públicas de um modo geral, contribuindo para a melhoria de vida dos munícipes, visto que o IPVA não é receita vinculada. Porém, como a proposta era de 2016 e não tinha saído da Comissão de Constituição e Justiça desde 16/12 do mesmo ano, o projeto foi arquivado em 31/01/2019, em razão de ter findado a legislatura do deputado autor da PEC, sem que a proposta submetida tenha sido deliberada, como determina artigo 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Assim, proposta como essa de tentar incrementar os repasses para os Municípios são necessárias por não existir a tão sonhada autonomia dos entes subnacionais – requisito importante para um federalismo fortalecido, especialmente quanto a receitas. Neste sentido, cabe aos Poderes Legislativo e Judiciário interferirem, algumas vezes até mesmo com certo abuso de poder, de forma a restringir a autonomia dos entes superiores em benefício dos mais vulneráveis na relação federalista brasileira, que regra geral são os Municípios. Afinal, o sistema tributário brasileiro não garantiu autonomia fiscal significativa a estes, ficando a mercê

dos Estados e da União e numa relação de completa dependência para com as migalhas que são repassadas por eles.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda a trajetória do IPVA, desde sua origem como taxa, a criação do Imposto, a atribuição de competência aos Estados e a repartição de receitas com os Municípios, implicou questionamentos e desgosto por parte dos contribuintes. A ideia de contraprestação permanece quando cada proprietário paga o tributo incidente sobre a propriedade de veículos automotores, mesmo que seja um imposto.

As curiosidades sobre as placas, desde os números que a compõem e a plaqueta que indica o Município enquanto sede do licenciamento continuam a intrigar o autor, assim como a discussão em torno da constitucionalidade ou não de sua cobrança. A elaboração da tabela de valor venal, sua forma de divulgação, a multiplicidade de alíquotas e as diferenças entre o que é praticado pelos Estados, denotam a necessidade de uma lei complementar que consiga harmonizar o evidente “Manicômio Tributário” que se instaurou em torno das disputas em torno do IPVA.

Os Tribunais, inclusive os Superiores, têm proferido decisões tanto a favor do contribuinte, como a favor do Estado. Entretanto, posição que autorize a bitributação ou desconstituição de lançamento feito por ente federativo é insustentável, porque entra em contradição com toda sistemática do tributo. Nem mesmo Lei Complementar – fora do limitado campo adjetivo procedimental que lhe reservou a Constituição, pode criar obstáculos ou de alguma maneira inovar na regulamentação.

Ainda hoje se convive com a inexistência de lei complementar que trate sobre IPVA, que seria a forma legislativa cabível para dispor sobre conflitos de competência; limitações ao poder de tributar e normas gerais de direito tributário, nos termos do artigo 146 da Constituição, e não há sinais de que tal situação é passível de alteração.

Neste diapasão, a legislação concernente ao direito tributário insere-se no campo de competência concorrente das entidades políticas que compõem a República Federativa do Brasil¹⁵⁵ (art. 24, I da CF), onde a atuação da União se limita ao estabelecimento das normas

¹⁵⁵ CF. Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

gerais, mantendo-se a competência suplementar dos Estados-membros nessa matéria. Inexistindo lei complementar, editada pelo Congresso Nacional, os Estados passam a exercer a competência legislativa plena, por conseguinte, a lei estadual só perderá a eficácia naquilo que contrariar a lei federal posterior, dispondo sobre normas gerais, como demonstrado ao longo de todo trabalho. Importa consignar as alterações trazidas pela Lei 13.784/2019, que institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelecendo em seu artigo 1º §4º¹⁵⁶, de forma explícita a promulgação de uma norma geral nos termos do artigo 24 da Constituição Federal.

Assim, diante da inexistência de lei complementar nacional, definindo o fato gerador do IPVA, o Estado poderia exercer a competência legislativa plena, com o fito de atender suas peculiaridades. No entanto, a Competência para instituição do IPVA foi outorgada aos Estados, não para a exercerem em proveito próprio, mas para que atuem em prol da comunidade estadual e, conseqüentemente, municipal. Por outro lado, estando dificultada ou impossibilitada a cobrança de impostos, principal fonte regular de receitas públicas por conflitos entre os entes da federação, caberia à lei complementar a harmonização dos institutos, estabelecendo maior segurança para os contribuintes do IPVA.

Neste estudo foram abordados os critérios e regras que regem o ordenamento tributário brasileiro, mais especificamente quanto à exigência do IPVA. Foram avaliadas detidamente a grande quantidade de normas que fazem parte deste ordenamento, muitas vezes confusas, contraditórias, incoerentes, e acima de tudo, mutantes.

As leis carecem desta mutação, dado o ritmo que se verifica na História, com problemas sociais e econômicos que surgem cada dia com uma característica diferente. Acompanhando a volatilidade de uma economia, as normas tributárias tornam-se ultrapassadas cada vez mais rápido. Todavia, muitas leis, criadas tão rapidamente, na ânsia arrecadatória, tendem a não respeitar os institutos que regem o Direito.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. [\(Vide Lei nº 13.874, de 2019\)](#)

¹⁵⁶ Art. 1º Fica instituída a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, que estabelece normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica e disposições sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador, nos termos do [inciso IV do caput do art. 1º](#), do [parágrafo único do art. 170](#) e do [caput do art. 174 da Constituição Federal](#).

§4º O disposto nos arts. 1º, 2º, 3º e 4º desta Lei constitui norma geral de direito econômico, conforme o disposto no [inciso I do caput](#) e nos [§§ 1º, 2º, 3º e 4º do art. 24 da Constituição Federal](#), e será observado para todos os atos públicos de liberação da atividade econômica executados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, nos termos do § 2º deste artigo.

No estudo do IPVA, fica evidente o seu vínculo com o passado remoto, e diante do dinamismo da sociedade, facilidade de trânsito, multiplicidade de domicílios, crescimento dos serviços de locação de veículos e alienação fiduciária, as leis que as regem envelhecem com maior velocidade ainda.

Todavia, as teses com reconhecida repercussão relativas ao IPVA merecem ainda um veredito urgente do STF. Merecem porque, com o arrocho fiscal e necessidade de receita por parte de Estados e Municípios, não se pode prever que rumo irá tomar, tendo em vista as constantes medidas que atentam contra o pacto federativo. Quanto ao exercício da competência, mesmo com respaldo constitucional, pode ser maculado e muitas vezes desrespeitado, usando a própria lei como justificativa.

Surge então o dilema, optar pela economia, mesmo que lícita do tributo, sabendo da grande possibilidade de autuação, ou obedecer aos anseios arrecadatórios? O operador do direito deve defender seus direitos, entretanto, o empresário cauteloso pode verificar se é válido assumir tais riscos, ou contabilizar os custos da bitributação?

O que não pode ocorrer é a simples aceitação das autuações procedidas pelo Fisco, sob pena de estagnação e regresso do desenvolvimento já alcançado. Os princípios constitucionais e institutos do Direito Tributário devem ser defendidos de forma que haja uma relação mais justa entre os Sujeitos Passivo e Ativo, e a segurança jurídica possa ser preservada na República Federativa do Brasil.

A atual inexistência de alíquotas mínimas fixadas pelo Senado, aliadas à ausência de lei complementar que defina aspectos gerais, patrocina o desenrolar desta pouco conhecida ‘guerra fiscal’ entre os entes da federação. Diante tal situação, aguarda-se ansiosamente que alguma medida seja tomada por parte do Poder Judiciário, por meio do julgamento dos temas de repercussão geral, alguns na espera há mais de 9 anos ou por parte do Poder Legislativo, por meio de Lei Complementar ou Resolução do Senado que trate sobre o IPVA.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE. *Decreto nº 841, de 11 de novembro de 1996*. Acre: Governador do Estado do Acre, [1996]. Disponível em: <http://www.sefaz.acre.gov.br/wp-content/uploads/Decreto-n%C2%B0-841-de-11-de-novembro-de-1996-IPVA-1.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

ACRE. *Lei Complementar nº 114, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Acre: Assembleia Legislativa do Estado do Acre, [2002]. Disponível em: <http://www.al.ac.leg.br/leis/wp-content/uploads/2014/09/LeiComp114.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

ALAGOAS. *Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA. Alagoas: Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas, [2004]. Disponível em: <http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D>. Acesso em: 22 out. 2019.

AMAPÁ. *Decreto nº 3.340, de 14 de dezembro de 1995*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, instituído no Estado do Amapá, através da Lei nº 0194, de dezembro de 1994. Amapá: Governador do Estado do Amapá, [1995]. Disponível em: <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf;jsessionid=B8C87526841B6C41648EF6CE618274AC.tomcat2-prodap?token=6d884aa2542f2b10c148ae77f5929801&tid=b41329853931809dd3e290db2bba8221>. Acesso em: 22 out. 2019.

AMAPÁ. *Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. Amapá: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá, [1997]. Disponível em: <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=f58a821184ebad7bea2557d58e3db005&tid=ab3d379c08f47a0474dd59fb4685172b>. Acesso em: 22 out. 2019.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AMAZONAS. *Decreto nº 26.428, de 29 de dezembro de 2006*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (RIPVA). Amazonas: Governador do Estado do Amazonas, [2006]. Disponível em: http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202006/Arquivo/DE_26428_06.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

AMAZONAS. *Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997*. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Amazonas: Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, [1997]. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>. Acesso em: 22 out. 2019.

AMED, F. J.; NEGREIROS, Plínio J. L. de Campos. *História dos tributos no Brasil*. 2000.

ANDRADE, Paulo Bonavides Paes de. *Curso de Direito Constitucional*. 29. ed. Rio de Janeiro. Malheiros Editores: 2014.

ARENDT, Hannah. *Da revolução*. São Paulo: Ática, 1990.

ARIPUANÃ. Prefeitura lança a campanha Emplaca Aripuanã. Disponível em: <<https://www.aripuanã.mt.gov.br/imprensa/noticia/prefeitura-lanca-a-campanha-emplaca-aripuanã/662>> Acesso em 12 nov. 2019.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. 7ª tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BAHIA. *Decreto nº 14.528, de 14 de junho de 2013*. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Bahia: Governador do Estado da Bahia, [2013]. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2013_14528_ipva_regulamento.pdf. Acesso em: 22 out. 2019.

BAHIA. *Lei nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Bahia: Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, [1991]. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1991_6348_lei_ipva.pdf. Acesso em: 22 out. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Vol. 2. Brasília, Senado Federal, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BÍBLIA SAGRADA. Traduzida por João Ferreira de Almeida. Revista e Atualizada no Brasil. Edição Revista e Atualizada no Brasil, 3ª ed. (Nova Almeida Atualizada). Barueri, SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 2017.

BORIS FAUSTO. *História do Brasil*. 5 ed. São Paulo. Ed. Univ. São Paulo, 1997.

BRASIL. *[Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 32, de 18 de novembro de 1966. Institui o Código Brasileiro do Ar. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0032.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília, DF: Presidência da República,

[1968]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0397.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 999, de 21 de outubro de 1969. Institui Taxa Rodoviária Única, incidentes sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1969]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, [1985]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc27-85.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, [1969]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 2.180, de 5 de fevereiro de 1954. Dispõe sobre o Tribunal Marítimo. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1954]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L2180.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 7.565, de 19 de novembro de 1986. Dispõe sobre o Código Brasileiro da Aeronáutica. Brasília, DF: Presidência da República, [1986]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7565.htm#art324. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 7.652, de 3 de fevereiro de 1988. Dispõe sobre o registro da Propriedade Marítima e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7652.htm#art37. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [1997]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em 11 dez. 2019.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Constituição do Brasil de 24 de janeiro de 1967*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988*. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. *Decreto 848, de 11 de outubro de 1890*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D848.htm. Acesso em: 10/09/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 367.785 RJ – Rio de Janeiro. Ministro Relator Eros Grau. Julgamento 09/05/2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340374> Acesso em 12 de nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 414.259-7 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Eros Grau. Julgamento 24/06/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541721> Acesso em 12 de nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 601.247 RS – Rio Grande do Sul. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Julgamento em 29/05/2012. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174192> Acesso em 12 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 424.991 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento

em 13/09/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628643> Acesso em 12 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1345098 AM* – Amazonas. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III, CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Jose Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 20 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 784682 MG* – Minas Gerais. REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 21 de março de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IPVA%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y5chpd7m>. Acesso em: 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Recurso Extraordinário nº 1016605 MG* – Minas Gerais. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 24, § 3º, 146, I e III e 155, III, da Constituição federal, a possibilidade de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em favor do estado onde o veículo encontra-se registrado e licenciado, e não do estado em que o contribuinte mantém sede ou domicílio tributário. Recorrente: Uber Representações Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de outubro de 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5107147&numeroProcesso=1016605&classeProcesso=RE&numeroTema=708>. Acesso em: 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (segunda turma). *Recurso Extraordinário 76.379 SP* – São Paulo. Ministro Xavier de Albuquerque, Julgamento 14/05/1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TAXA+RODOVIARIA+UNICA%29&pagina=3&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/w8lvvvr>> Acesso em 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). *Recurso Extraordinário 76.082 SP* – São Paulo. Ministro Rodrigues Alckmin. Julgamento 01/04/1975. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2876082%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ukxewwe> Acesso em 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). *Recurso Extraordinário 81.175 SP* – São Paulo. Ministro Rodrigues Alckmin. Julgamento 17/06/1975. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176453> Acesso em 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Representação 1.176-3 SP* – São Paulo. Ministro Relator Décio Miranda. Julgamento em 14/06/1984. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263948>> Acesso em 10 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). *Ação Civil Originária 803 SP* – São Paulo. Ministro Relator Celso de Mello. Julgamento em 26/11/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7735351>> Acesso em 11 de dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Recurso Extraordinário 601.392 PR – Paraná. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Julgamento em 28/02/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>> Acesso 11 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 822.814 MG – Minas Gerais. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento em 12/11/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3972137>> Acesso 11 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo de Instrumento 169.370 SP – São Paulo. Ministro Relator Marco Aurélio. Julgamento 27/10/1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279477>> Acesso 11 dez. 2019.

CALIENDO, Paulo. *in Comentários à Constituição do Brasil*. Org. J. J. Gomes Canotilho *et. al.* 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. *IPVA, Teoria Prática e Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos*. 2ª ed. 1910.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão; BRITO, Luiz Navarro de; BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1967*, Vol. VI. Brasília: Senado Federal, 2001.

CEARÁ. *Decreto nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992*. Regulamenta a Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, que dispõe sobre Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Ceará: Governador do Estado do Ceará, [1992]. Disponível em: <http://www2.sefaz.ce.gov.br/alfrescoPublic/br.com.alfresco.FormMain/FormMain.html>. Acesso em: 22 out. 2019.

CEARÁ. *Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Ceará: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, [1992]. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/viacao-transportes-desenvolvimento-urbano/item/1093-lei-n-12-023-de-20-11-92-d-o-de-20-11-92>. Acesso em: 22 out. 2019.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2005.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro 2012*. Consolida e regulamenta a legislação que institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Distrito Federal: Governador do Distrito Federal, [2012]. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34024&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=..>. Acesso em: 22 out. 2019.

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985*. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Distrito Federal: Câmara Legislativa do Distrito Federal, [1985]. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=..>. Acesso em: 22 out. 2019.

ECHEVERRIA, Andrea de Quadros Dantas. O árbitro da federação pode influenciar o jogo do resgate? O impacto da jurisprudência federalista do STF na crise fiscal dos estados brasileiros. Tese de doutorado UniCEUB, Brasília, 2019.

ESPÍRITO SANTO. *Decreto nº 1008-R, de 05 de março de 2002*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – RIPVA, que consolida e atualiza a legislação do tributo e dá outras providências. Espírito Santo: Governador do Estado do Espírito Santo, [2002]. Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-h.htm&2.0>. Acesso em: 22 out. 2019.

ESPÍRITO SANTO. *Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Espírito Santo: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, [2001]. Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-h.htm&2.0>. Acesso em: 22 out. 2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOIÁS. *Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997*. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiás: Governador do Estado de Goiás, [1997]. Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/RCTE/RCTE.htm#A400>. Acesso em: 22 out. 2019.

GOIÁS. *Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991*. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiás: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, [1991]. Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm#a93>. Acesso em: 22 out. 2019.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (órgão especial). Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5565098-31.2018.8.09.0000. Desembargador Relator Carlos Alberto França. Julgamento 13/12/2018. Disponível em: <https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php?acao=query&tipo=P&posicao=> Acesso 13 dez. 2019.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (sexta câmara cível). Processo 142275-87.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Norival Santome. Julgamento 17/10/2017. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1422758720168090000%20_2017101720171108_82332.PDF Acesso 13 dez. 2019.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (sexta câmara cível). Processo 140035-28.2016.8.09.0000. Desembargadora Relatora Sandra Regina Teodoro Reis. Julgamento 22/11/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1400352820168090000%20_2016112220161202_1159.PDF Acesso 13 dez. 2019.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (terceira câmara cível). Processo 203248-08.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Gerson Santana Cintra. Julgamento 18/10/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_2032480820168090000%20_2016101820161109_143349.PDF Acesso 13 dez. 2019.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (terceira câmara cível). Processo 194602-09.2016.8.09.0000. Desembargador Relator Walter Carlos Lemes. Julgamento 08/11/2016. Disponível em https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?%20nmfile=TJ_1946020920168090000%20_2016110820161129_9125.PDF Acesso 13 dez. 2019.

GUIMARÃES, J. C. de Macedo Soares. *Realidade Brasileira*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1981.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

HORTOLÂNDIA. Campanha de incentivo ao Emplacamento e Transferência de Veículos Automotores. Disponível em: <http://www2.hortolandia.sp.gov.br/servicos-para-o-cidadao/item/10202-incentivo-emplacamento-e-transferencia-veiculos> Acesso em 12 nov. 2019.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário : atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

KETCHAM, Ralph. *The anti-federalist papers and the constitutional convention debates*. New York: Signet Classic, 2003.

KFOURI JR, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Dependência de trajetória nos incentivos fiscais: fragmentação do empresariado na reforma tributária*. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados – Centro de Documentação e Informação, 2009.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. *Os artigos federalistas*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, n. LXXVIII.

MARANHÃO. *Decreto nº 20.685, de 23 de julho de 2004*. Regulamenta o Capítulo II do Título I da Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Maranhão: Governador do Estado do Maranhão, [2004]. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=6825>. Acesso em: 22 out. 2019.

MARANHÃO. *Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Maranhão: Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão, [2002]. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>. Acesso em: 22 out. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. *O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. In: Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013

MATO GROSSO. *Decreto nº 1.977, de 23 de novembro de 2000*. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Mato Grosso: Governador do Estado de Mato Grosso, [2000]. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/73EA203C45EE3CE1042569A1006DB980>. Acesso em: 22 out. 2019.

MATO GROSSO. *Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Mato Grosso: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, [2000]. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/62ce5995729ddcea03256921006ed745?OpenDocument#_59h2ki82eksg3ebhj60oiuchg60o0_. Acesso em: 22 out. 2019.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Mato Grosso do Sul: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul, [1997]. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf004d33a6?OpenDocument>. Acesso em: 22 out. 2019.

MINAS GERAIS. *Decreto nº 43.709, de 23 de dezembro de 2003*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - RIPVA. Minas Gerais: Governador do

Estado de Minas Gerais, [2003]. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43709_2003.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

MINAS GERAIS. *Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Minas Gerais: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, [2003]. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição federal de 10 de novembro de 1937. Tomo I*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1938.

MONTESQUIEU, Charles Louis de. *O espírito das leis*. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010

NOGUEIRA, Octaciano. *Constituições Brasileiras 1824*. Vol. 1. Brasília: Senado Federal, 2001.

PARÁ. *Decreto nº 2.073, de 27 de dezembro de 2006*. Aprova o regulamento do Imposto sobre a Propriedade de veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Pará: Governador do Estado do Pará, [2006]. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2006_02703.pdf. Acesso em: 22 out. 2019.

PARÁ. *Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Pará: Assembleia Legislativa do Estado do Pará, [1996]. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1996_06017.pdf. Acesso em: 22 out. 2019.

PARAÍBA. *Decreto nº 37.814, de 17 de novembro de 2017*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - RIPVA e dá outras providências. Paraíba: Governador do Estado da Paraíba, [2017]. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/193-regulamentos/ipva/5098-decreto-n-37-814-de-17-de-novembro-de-2017>. Acesso em: 22 out. 2019.

PARAÍBA. *Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Paraíba: Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba, [2017]. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017>. Acesso em: 22 out. 2019.

PARANÁ. *Lei nº 14.260, de 23 de dezembro de 2003*. Súmula: Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Paraná: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, [2003]. Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PERNAMBUCO. *Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992*. Ementa: Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Pernambuco: Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco, [1992]. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

PIAUÍ. *Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Piauí: Assembleia Legislativa do Estado do Piauí, [1992]. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/5d19b5ca-a7de-4b8b-a6e6-6dd50b5127bd/lei+4.548.pdf?view=publicationpage1>. Acesso em: 22 out. 2019.

PIMENTA BUENO, José Antônio. *Direito Publico brasileiro e analyse da Constituicao do Imperio*. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185600> acesso em 19/09/2019.

POLETTI, Ronaldo. *Constituições Brasileiras: 1934*. Vol 3. Brasília: Senado Federal, 2001.

PORTAL HORTOLÂNDIA. Prefeitura reembolsa despesa com transferência de veículos. Disponível em: <https://www.portalthortolandia.com.br/noticias/nossa-cidade/prefeitura-reembolsa-despesa-com-transferencia-de-veiculos-55259> Acesso em 12 nov. 2019.

PORTO, Walter Costa. *Constituições Brasileiras: 1937*, vol. 4. Brasília: Senado Federal, 2001.

RIKER, W. H. *The development of American Federalism*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 1987.

RIO DE JANEIRO. *Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, [1997]. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu_servico_ipva/IPVA-MaisOpcoes?_afLoop=1600773010896852&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98872&_adf.ctrl-state=113mocjp8w_102. Acesso em: 22 out. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. *Decreto nº 18.773, de 15 de dezembro de 2005*. Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, aprovado pelo Decreto nº 18.773, de 15 de dezembro de 2005. Rio Grande do Norte: Governador do Estado do Rio Grande do Norte, [2005]. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=10. Acesso em: 22 out. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 6.967, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Rio Grande do Norte: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte, [1996]. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?p=2&assunto=5&assuntoEsp=9. Acesso em: 22 out. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. *Decreto nº 32.144, de 30 de dezembro de 1985*. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Rio Grande do Sul: Governador do Estado do Rio Grande do Sul, [1985]. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109694&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 22 out. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. *Lei nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Rio Grande do Sul: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, [1985]. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109693&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 22 out. 2019.

RONDÔNIA. *Decreto nº 9.963, de 29 de maio de 2002*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Rondônia: Governador do Estado de Rondônia, [2002]. Disponível em: https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/D02-9963-RIPVA-Cons-ate-Dec-23753_19.pdf. Acesso em: 22 out. 2019.

RONDÔNIA. *Lei nº 950, de 22 de dezembro de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Rondônia: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, [2000]. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/L00-950-IPVA-Consol.-ate-LO16-3845.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

RORAIMA. *Decreto nº 1.083, de 25 de outubro de 1995*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Instituído através da Lei nº 059, de 28 de dezembro de 1993. Roraima: Governador do Estado de Roraima, [1995]. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/index.php/legislacao>. Acesso em: 22 out. 2019.

RORAIMA. *Lei nº 059, de 28 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Roraima: Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, [1993]. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/index.php/legislacao>. Acesso em: 22 out. 2019.

SANTA CATARINA. *Decreto nº 2.993, de 17 de fevereiro de 1989*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores do Estado de Santa Catarina - RIPVA-SC. Santa Catarina: Governador do Estado de Santa Catarina, [1989]. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ripva_89.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

SANTA CATARINA. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Santa Catarina: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina, [1988]. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7543.htm. Acesso em: 22 out. 2019.

SÃO PAULO. *Decreto nº 59.953, de 13 de dezembro de 2013*. Regulamenta a imunidade, isenção, dispensa de pagamento, restituição e redução de alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e dá outras providências. São Paulo: Governador do Estado de São Paulo, [2013]. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec59953.aspx>. Acesso em: 22 out. 2019.

SÃO PAULO. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: Assembleia

Legislativa do Estado de São Paulo, [2008]. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13296.aspx>. Acesso em: 22 out. 2019.

SARAIVA, José Hermano. *História concisa de Portugal*. 1999.

SCAFF, Fernando Facury. SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. *in Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1850.

SENADO. Projeto de Resolução do Senado nº 15 de 2017. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129184>> Acesso em 12 nov. 2019

SENADO. Projeto de Resolução do Senado nº 3 de 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135234>> Acesso em 12 nov. 2019

SERGIPE. *Decreto nº 29.684, de 10 de janeiro de 2014*. Dispõe sobre a regulamentação da Lei nº 7.655 de 177 de junho de 2013, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá outras providências. Sergipe: Governador do Estado de Sergipe, [2014]. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/IPVA/Decretos/2014/dec29684-14RIPVA.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

SERGIPE. *Lei nº 7.655, de 17 de junho de 2013*. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá providências correlatas. Sergipe: Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe, [2013]. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/IPVA/Leis/lei7655-13.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

STF. *Jurisprudência IPVA*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>> Acesso em 11 de dez. 2019.

STF. Imunidade de IPVA de veículos adquiridos por município será julgada pelo STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=253690>>

TOCANTINS. *Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Tocantins: Assembleia Legislativa do Estado do Tocantins, [2001]. Disponível em: http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#_Toc431565063. Acesso em: 22 out. 2019.

TORRES, Heleno *in Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VARSAÑO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: 1996.

ANEXO I

ALÍQUOTAS IPVA - 2019 - REGIÃO CENTRO-OESTE	
GOIÁS	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 43 do CTE-GO, consolidado até a Lei nº 20.497, de 24 de junho de 2019, e art. 400 e 400-A, RCTE-GO, atualizado até o Decreto nº 9.495, de 09 de agosto de 2019.	1,25% para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente; 3% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e automóvel de passeio com potência até 100cv; 3,45% para os veículos utilitários; 3,75% para veículo terrestre de passeio, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados; 0,5% para veículo de propriedade de servidor público da ativa titular do cargo efetivo de Oficial de Justiça Avaliador ou de Analista Judiciário cujas atribuições sejam relacionadas com a execução de mandados no Estado de Goiás, observados demais requisitos.
DISTRITO FEDERAL	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 3º, Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985, consolidado até a Lei nº 6.354, de 07/08/19, e art. 10º do Regulamento – Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, consolidado até o Decreto nº 39.069, de 22/05/18.	1% para veículos de carga com lotação acima de 2.000 kg, caminhões-tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos, sendo esta alíquota aplicada aos veículos automotores de propriedade de pessoa jurídica com atividades previstas no CNAE 4923-0/02 e no CNAE 7711-0/00 ou cuja posse esta detenha em decorrência de contrato de arrendamento mercantil ou de alienação fiduciária; 2,5% para ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadriciclos e triciclos; 3,5% para automóveis, caminhonetes, caminhonetas, utilitários e demais veículos não discriminados nos incisos I e II do art. 3º, Lei nº .431/85. Para os 3 exercícios subsequentes ao da aquisição de veículo novo com isenção do imposto, as alíquotas são as indicadas no caput do art. 3º, acrescidas de 0,25 ponto percentual para veículos de carga com lotação acima de 2.000kg, caminhões e tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos e 0,50 ponto percentual para ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadriciclos, triciclos, automóveis, caminhonetes, caminhonetas, utilitários e demais veículos não discriminados no inciso I.
MATO GROSSO	
NORMA	ALÍQUOTA
Art. 6º da Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000, atualizada até a Lei n. 10.663/2018, e art. 6º do Regulamento criado pelo Decreto nº 1.977, de 23 de novembro de 2000, consolidado até o	1% para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente, para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta com potência de até 180 cilindradas cúbicas e para veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados neste Estado e que tal atividade represente no mínimo 50% por cento de sua receita bruta, mediante reconhecimento; 2,5% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta com potência acima de 180 até 300 cilindradas cúbicas e para os utilitários não especificados nos incisos V e VII do art. 6º da Lei nº 7.301/2000 e ; 3% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta

Decreto 1.623/2018.	nº	com potência acima de 300 até 600 cilindradas cúbicas e veículo terrestre de passeio, carga ou misto, jipe, picape e camioneta com cabine fechada ou dupla, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados; 3,5% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta com potência acima de 600 cilindradas cúbicas; 2% para automóvel de passeio, carga ou misto, com potência de até 1000 cilindradas cúbicas; e, 4,0% para veículos de competição.
MATO GROSSO DO SUL		
NORMA		ALÍQUOTA
Artigo 157, do Código Tributário do Estado do Mato Grosso do Sul – Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997.		3% para caminhão com qualquer capacidade de carga, ônibus e micro-ônibus para o transporte coletivo de passageiros; 5% para automóvel (carro de passeio), camioneta, camioneta de uso misto e utilitário; 6% para automóvel (carro de passeio) e para qualquer outro veículo de passeio com capacidade de até oito pessoas, excluído o condutor, que utilizem motores acionados a óleo diesel; 2% para ciclomotor, motocicleta, triciclo e quadriciclo, bem como para os veículos não especificados neste artigo; 2,5% para aeronave e embarcação; 3% para aeronave esportiva e lancha esportiva ou para recreação, inclusive ultraleve, <i>jet-ski</i> , casa motorizada (<i>motor-home</i>) e <i>kart</i> ; 7% para veículo de corrida, de qualquer espécie, exceto <i>kart</i> .

ANEXO II

ALÍQUOTAS IPVA - 2019 - REGIÃO SUDESTE	
MINAS GERAIS	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 26, Decreto nº 43.709, de 23 de dezembro de 2003, atualizado até o Decreto nº 47.652, de 22/05/2019 e art. 10, Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, atualizada até a Lei nº 23.374, de 09/08/19.	4% para veículos automotores não especificados nos demais incisos do art. 10, Lei nº 14.937/03; 3% para furgão e caminhonete de cabine simples, exceto a estendida; 1% para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos: a) exerça atividade exclusiva de locação devidamente comprovada nos termos da legislação tributária; b) aufera receita bruta com a atividade de locação de veículos que represente, no mínimo, 50% de sua receita bruta total, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento; c) utilize no mínimo 2.000 veículos registrados no Estado destinados exclusivamente a locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento; também de 1% para ônibus, micro-ônibus, caminhão, caminhão-trator e aeronave; 2% para motocicleta, motoneta, triciclo, quadriciclo e ciclomotor, bem como para automóvel, veículo de uso misto e veículo utilitário que possuam autorização para transporte público rodoviário de passageiros comprovada mediante registro no órgão de trânsito na categoria "aluguel"; 3% para embarcação; 2% para automóvel, veículo de uso misto e veículo utilitário que possuam autorização para transporte público rodoviário de passageiros comprovada mediante registro no órgão de trânsito na categoria "aluguel"; 0,5% para caminhões destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que utilize no mínimo quinhentos veículos registrados no Estado destinados exclusivamente a locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento.
SÃO PAULO	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 9º da Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, com alterações das Leis 16.029, de 03/12/15 e 16.498, de 18/07/17.	1,5% para veículos de carga, tipo caminhão; 2% para ônibus e micro-ônibus, caminhonetes cabine simples, motocicletas, ciclomoteres, motonetas, triciclos e quadriciclos, máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; 3% para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si; 4% para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III do art. 9º, LEI Nº 13.296/08. Observa-se que a alíquota dos veículos automotores a que se refere o inciso IV do art. 9º destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados neste Estado, será reduzida em 50% . Vale dizer que a legislação considera empresa locadora de veículos, para os efeitos do §1º a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda. Excepcionalmente,

	alíquota de 3% para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente a gasolina, quando adaptado para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular ou gás natural comprimido, ficando convalidados os procedimentos anteriores.
ESPÍRITO SANTO	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 26, Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001, atualizada até a Lei nº 10.647, de 05 de maio de 2017 e art. 19 do Decreto nº 1008-R, de 05 de março de 2002, atualizado até o Decreto nº 4.421-R, de 30 de abril de 2019.	2% para carros de passeio, de esporte e de corrida, camioneta de uso misto ou utilitário, aeronaves e embarcações; 1% para veículos de carga, ônibus, caminhões, motocicletas, ciclomotores e outros veículos e veículos utilizados com a finalidade específica de locação, de propriedade de empresas prestadoras de serviços, cujo objetivo social seja a locação de veículos automotores. Obs.: Para os efeitos do art. 12, inciso II, a, Lei nº 6.999.01, entende-se por caminhão o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 kg. Por fim, o disposto no inciso II, “b” do art. 19, Decreto nº 1008-R/02, não é aplicável a veículos de propriedade ou posse no sistema <i>leasing</i> e está condicionado à apresentação, em qualquer agência da Receita Estadual, de requerimento pelo interessado instruído com os documentos relacionados no respectivo artigo.
RIO DE JANEIRO	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 10, Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997, atualizada até a Lei nº 7.582/2017.	4% para automóveis de passeio e camionetas, inclusive à gasolina ou à diesel, exceto utilitários; 2% para motocicletas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos, motonetas, ônibus, micro-ônibus e automóveis que utilizem motor especificado de fábrica para funcionar exclusivamente, com álcool; 3% para utilitários; 1% para caminhões, caminhões-tratores e tratores não agrícolas, veículos de transporte de passageiros a táxi e aos de serviços de transporte acessível exclusivo legalmente habilitados pertencentes a pessoas jurídicas; 1,5% para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuem mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento sendo que a fonte energética de um dos motores seja a energia elétrica; 0,5% para veículos que utilizem motor de propulsão especificado de fábrica para funcionar, exclusivamente, com energia elétrica e para automóveis com até 3 (três) anos de fabricação de propriedade de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresarial que desempenhem a atividade de locação e que sejam destinados exclusivamente para a referida atividade excluindo ônibus e caminhões nos contratos de locação com condutor, devidamente comprovada nos termos da legislação aplicável, ou na sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária; 4% para demais veículos não alcançados pelos incisos do art. 10, Lei nº 2.877/97, inclusive os veículos de procedência estrangeira;

ANEXO III

ALÍQUOTAS IPVA - 2019 - REGIÃO SUL	
PARANÁ	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 4º, Lei nº 14.260/2003, atualizada até a Lei nº 19.635, de 24/08/18.	1% para ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, na categoria aluguel ou espécie carga, conforme classificação do Conselho Nacional de Trânsito, bem como os veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil e veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular; 3,5% para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR.
SANTA CATARINA	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 5º, Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988 e art. 4º de seu Regulamento.	2% para os veículos terrestres de passeio e utilitários, de fabricação nacional ou estrangeira; 1% para veículos terrestres de duas rodas e os de transporte de carga e/ou passageiros (coletivos), nacionais e estrangeiros, assim como para embarcações de qualquer tipo e para veículos terrestres destinados à locação, de propriedade de locadoras de veículos ou por elas arrendados mediante contrato de arrendamento mercantil – assim considerar àquela pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, devendo tal condição ser reconhecida na forma prevista em regulamento; 0,5% para aeronaves de qualquer tipo.
RIO GRANDE DO SUL	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 9º, Lei nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985, atualizada até a Lei nº 14.740, de 24/09/15 e art. 11, do Decreto nº 32.144 de 30 de dezembro de 1985, atualizado até o Decreto nº 54.368, de 10/12/18.	3% no caso de propriedade de veículos automotores do tipo motor-casa, aeronave e embarcação, de lazer, de esporte ou de corrida e de propriedade de veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta; 2% no caso de propriedade de veículos automotores do tipo aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo; 1% no caso de propriedade de veículos automotores do tipo caminhão, caminhão-trator, ônibus e micro-ônibus, bem como no caso de veículos automotores, exceto os mencionados nos incisos I e III, art. 9º da Lei nº 8.115/85, propriedade de empresas locadoras de veículos, utilizados na atividade de locação para terceiros, aplicável, igualmente, aos casos de veículos automotores objeto de contratos de <i>leasing</i> utilizados na atividade de locação para terceiros, por empresa locadora, desde que obedecidas as mesmas condições previstas no § 2º, inciso V, Lei nº 8.115/85, para os veículos de propriedade da referida empresa. Interessa dizer que, a alíquota de 1% também se aplica em substituição à do inciso II, art. 9º, Lei nº 8.115/85, conforme dispuser os requisitos do parágrafo.

ANEXO IV

ALÍQUOTAS IPVA - 2019 - REGIÃO NORDESTE	
BAHIA	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 6º Lei nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991, atualizada até a Lei nº 13.816/17 e Decreto nº 14.528, de 04 de junho de 2013, atualizado até o Decreto nº 18.292/18.	3,0% para automóveis e utilitários movidos a óleo diesel; 2,5% para automóveis e utilitários movidos a outros tipos de combustíveis; 1% para ônibus, micro-ônibus, caminhões, tratores, motos e motonetas, motocicletas e triciclos estrangeiros e nacionais observado que aplicar-se-ão as alíquotas previstas para automóveis e utilitários, na hipótese de caminhão com capacidade de carga inferior a 2.000 kg, de acordo com o tipo de combustível utilizado; 1,5% para embarcações e aeronaves; 1% para automóveis e utilitários novos adquiridos por empresas locadoras de veículos caso o faturamento ocorra diretamente para estabelecimento localizado na Bahia, nos termos do Convênio ICMS 51/00 e a empresa locadora: possua, no mínimo, vinte veículos de sua propriedade para locação e esteja credenciada na forma prevista em regulamento; e 1% para os casos de automóveis e utilitários novos que estiverem na posse de empresas locadoras de veículos em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária.
PIAUÍ	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 6º Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992, atualizada até a lei nº 7.192, de 29/03/2019.	1,0% para ônibus, caminhões, cavalos mecânicos e veículos movidos exclusivamente a motor elétrico; 1,0% no exercício de 1993 e 1,5% a partir do exercício de 1994, para aeronaves; 2,0% para motocicletas e similares; 2,5% para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>jet ski</i> , de valor venal até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e micro-ônibus; 2,5% para qualquer outro veículo automotor de valor venal até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) não incluído nos incisos de I a IV, art. 14, Lei nº 4.548/92; 3,0% para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>jet ski</i> , de valor venal acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e qualquer outro veículo automotor de valor venal acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) não incluído nos incisos I a V, art. 14, Lei nº 4.548/92. Observa-se que para os efeitos do inciso I do artigo citado, entende-se por caminhão o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 kg (três mil e quinhentos quilogramas).
MARANHÃO	
NORMA	ALÍQUOTA
art. 88 da Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, atualizada até a Lei nº 11.011/19 e art. 4º do Decreto nº	1% para ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalo mecânico, tratores, veículos automotores de duas rodas com valor venal de até R\$ 10 mil (dez mil reais) e veículos automotores adquiridos por locadora de veículos para uso exclusivo na sua atividade empresarial; 2,0% para motocicletas, com valor venal acima de R\$ 10 mil (dez mil reais), triciclos, quadriciclos e similares; 2,5% para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos anteriores com valor venal de até R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais); 3% para qualquer veículo

20.685, de 23 de julho de 2004	automotor não incluído nos incisos I e II, art. 88, Lei nº 7.799/02, com valor venal acima de R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais) e aeronaves e embarcações. Observa-se que, para efeitos do inciso I,"a", do art. 88, entende-se por caminhão, o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg.
CEARÁ	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 6º, Lei nº 12.023, de 20/11/92.	1,0% para ônibus, micro-ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg) e cavalos mecânicos; 2,5% para aeronaves e automóveis, camionetas, caminhonetes e utilitários com potência de até 100cv; 2,0% para motocicletas, motonetas, ciclomoteres e triciclos com potência de até 125 cilindradas; 3,0% para motocicletas, motonetas, ciclomoteres e triciclos com potência superior a 125 e até 300 cilindradas, bem como automóveis, camionetas, caminhonetes e utilitários com potência superior a 100cv e até 180cv; 3,5% para motocicletas, motonetas, ciclomoteres e triciclos com potência superior a 300 cilindradas e automóveis, camionetas, caminhonetes e utilitários com potência) superior a 180cv e embarcações; 2,5% para veículos automotores não especificados nos incisos do art. 6º, Lei nº 12.023/92; 1% para veículos automotores de propriedade de estabelecimentos exclusivamente locadores, desde que utilizados na atividade de locação
RIO GRANDE DO NORTE	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 4º, Lei nº 6.967, de 30/12/96, atualizado até a Lei nº 10.477, de 30 de janeiro de 2019 e art. 3º, Decreto nº 18.773, de 15 de dezembro de 2005, atualizado até o Decreto nº 25.867/2016.	1% para ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 quilogramas), cavalos mecânicos e veículos cuja propriedade, ou posse, em razão de contrato de arrendamento mercantil, seja titularizada por empresa que apresente como única atividade empresarial a locação de veículos, conforme documento de constituição ou alterações porventura existentes; 2% para motocicletas e similares, com potência até 200 (duzentas) cilindradas; 3% para automóveis, caminhonetes, micro-ônibus, embarcações recreativas ou esportivas e qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos I e II do art. 3º, Lei nº 6.967/96.
PARAÍBA	
NORMA	ALÍQUOTA
art. 12, Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017, atualizada até a Lei nº 11.470, de 25/10/19 e Decreto nº 37.814 de 17 de novembro de 2017, atualizado até o Decreto nº 30.096, de 04/04/19.	1,0% para ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg) e cavalos mecânicos; 2,5% para automóveis, motocicletas, micro-ônibus, caminhonetes, bem como para qualquer outro veículo automotor não incluído no inciso I, art. 12, Lei nº 11.007/17.

PERNAMBUCO	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 7º, Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992, atualizada até a Lei nº 16.489/2018.	<p>1,0% para ônibus (veículo automotor para transporte coletivo com capacidade superior a 20 (vinte) passageiros), caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 kg) e cavalo mecânico; 1% para aeronaves no exercício de 1993; 1,5% para aeronaves nos exercícios de 1994 a 2015 e a partir do exercício de 2024; 6% para aeronaves nos exercícios de 2016 a 2023. Para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e similares, observada a respectiva motorização: até 31 de dezembro de 2015, 2,0% (dois por cento), apenas para motocicleta e similares, independentemente da motorização do veículo; no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023: 1,0% no caso de veículo com motor inferior a 50 cm³, 2,5 % no caso de veículo com motor de cilindrada até 300 cm³, 3,0 % no caso de veículo com motor de cilindrada acima de 300 cm³ até 600 cm³, 3,5 % no caso de veículo com motor de cilindrada acima de 600 cm³; 2%, a partir de 1º de janeiro de 2024, independente da respectiva motorização para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e similares. 2,5%, até 31 de dezembro de 2015 e a partir de 1º de janeiro de 2024, para automóveis, micro-ônibus, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>jet ski</i> e qualquer outro veículo automotor não incluído nos demais incisos, do art. 7º, Lei nº 10.849/92 ; 1,0% até 31 dezembro de 2003, para veículo destinado à locação, de propriedade de empresa locadora ou cuja posse detenha mediante contrato de arrendamento mercantil – <i>leasing</i>; 1,0% a partir de 1º de janeiro de 2004, para veículo destinado à locação, desde que 1. a propriedade ou posse mediante contrato de arrendamento mercantil - <i>leasing</i> sejam de estabelecimento que tenha atividade única e exclusiva de locação de veículo, devidamente comprovada e 2. a partir de 1º de janeiro de 2016, possua motorização até 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos); 3%, no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para automóveis, caminhonetes, e, no período de 1º de março de 2017 a 31 de dezembro de 2023, quaisquer outros veículos automotores não incluídos nos demais incisos, no caso de veículo com motor de potência até 180 CV e 4% no caso de veículo com motor de potência acima de 180 CV. 6% no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>jet ski</i>; e, 3,0% no período de 1º de janeiro de 2016 a 28 de fevereiro de 2017, para qualquer outro veículo automotor não incluído nos demais incisos do art. 7º e no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2023, para micro-ônibus.</p>
ALAGOAS	
NORMA	ALÍQUOTA
art. 8º, Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004, atualizada até 08/05/2018.	<p>1,0% para ônibus, micro-ônibus, caminhão (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 kg), cavalo mecânico, aeronave e embarcação. 2,0% para motocicleta, motoneta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo e similares se de cilindrada não superior a 150 (cento e cinquenta) cm³; 2,75% se de cilindrada superior a 150 (cento e cinquenta) cm³, mas não superior a 400 (quatrocentos) cm³; 3,25% se de cilindrada superior a 400 (quatrocentos) cm³; 2,0% para veículo especificado para funcionar com eletricidade; 2,75% para veículo</p>

	<p>automóvel de passageiro, de carga ou misto se de potência não superior a 80 (oitenta) HP; 3,0% para veículo automóvel de passageiro, de carga ou misto se de potência superior a 80 (oitenta) HP, mas não superior a 160 (cento e sessenta) HP; 3,25% para veículo automóvel de passageiro, de carga ou misto se de potência superior a 160 (cento e sessenta) HP; 1,5% para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuem mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento sendo que a fonte energética de um dos motores seja energia elétrica; 3,25% para os demais veículos não discriminados nos incisos do art. 8º, Lei nº 6.555/04. Obs.: Para veículos de propriedade de pessoa jurídica com atividade exclusiva de locação, ou que estejam em sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou de alienação fiduciária, a alíquota será de 1,0% (um por cento), desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos em Decreto do Poder Executivo.</p>
SERGIPE	
NORMA	ALÍQUOTA
<p>Artigo 9º, Lei nº 7.655, de 17 de junho de 2013, atualizada até a Lei nº 8.521, de 24/04/2019 e Decreto nº 29.684, de 10 de janeiro de 2014, atualizada até o Decreto nº 40.448, de 26/09/2019.</p>	<p>1,0% para ônibus, micro-ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg) e cavalo mecânico; 1,5% para aeronaves; 2,0% para motocicleta e similares; 2,5% para automóveis e veículos utilitários; 3,5% para embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>Jet ski</i>; 3% para automóveis e veículos utilitários com valor venal a partir de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais); 2,5% para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos I a VI, art. 9º, Lei nº 7.655/2013; 1% para veículos automotores novos adquiridos por empresário que possui como objeto social a locação de veículos automotores, desde que o faturamento ocorra diretamente para estabelecimento localizado em Sergipe, nos termos do Convênio ICMS 51/00, e a empresa locadora atenda aos demais requisitos estabelecidos em Ato do Poder Executivo Estadual; se tratando de veículos usados deverá ser mantida a alíquota de que trata o § 2º do art. 9º, desde que adquiridos nas condições estabelecidas no referido dispositivo.</p>

ANEXO V

ALÍQUOTAS IPVA - 2019 - REGIÃO NORTE	
TOCANTINS	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 78, Código Tributário do Estado do Tocantins, atualizado até a Lei nº 3.296, de 23/11/2017.	1,25% para veículos terrestres utilizados no transporte de passageiros e de carga: ônibus micro-ônibus, caminhão (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg), caminhão trator e cavalo mecânico; 2,0% para veículos aéreos, aquáticos, veículos automotores não relacionados no art. 78, CTE-TO; 2,5% para veículos automóveis de passageiros, camionetas pick-up e furgões equipados com motor de até 100 HP de potência bruta (SEAE), motocicletas e ciclomotores equipados com motor de até 180 cm ³ de cilindrada, veículos adquiridos e destinados exclusivamente à locação, observado o §4o do artigo 78; 3,5% para veículos automóveis de passageiros, camionetas pick-up e furgões equipados com motor acima de 100 HP de potência bruta (SEAE), motocicletas e ciclomotores equipados com motor acima de 180 cm ³ de cilindrada
PARÁ	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 10, Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996, atualizada até a Lei nº 8.867/19 e art. 15, Decreto nº 2.073, de 27 de dezembro de 2006, atualizado até o Decreto nº 2.057/18.	1% para ônibus, micro-ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg), cavalos mecânicos, motocicletas e similares ou qualquer outro veículo automotor não indicado nos incisos II e III, art. 10, Lei nº 6.017/96; 0,5% para aeronaves e embarcações, exceto as mencionadas no inciso III, art. 10; 2,5% para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive moto aquática e aeronaves não destinadas à atividade comercial.
AMAPÁ	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 104, Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997, atualizado até a Lei nº 2.352, de 21/06/2018 e art. 9º, Decreto nº 3.340, de 14 de dezembro de 1995, atualizado até o Decreto nº 1.115, de 30/03/2016.	3% para automóveis, caminhonetes e embarcações recreativas ou esportivas, inclusive <i>jet sky</i> e aeronaves não destinadas à atividade comercial, nacionais e estrangeiros; 1,5% para ônibus, micro-ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg), cavalos mecânicos, motocicletas e similares ou qualquer outro veículo automotor não indicado no inciso anterior; 0,5% para aeronaves e embarcações, exceto as mencionadas no inciso I, art. 104, CTE, Lei nº 0400/1997.
AMAZONAS	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 150, Lei Complementar nº 19, de 29 de	3% para veículos de passeio, comercial leve e veículos de esporte ou corrida, com capacidade superior a 1000 c.c.; 2% para veículos de carga, de transporte coletivo, bicislos, triciclos e demais veículos, inclusive de passeio e comerciais

dezembro de 1997, atualizada até a Lei Complementar nº 174, de 28/03/2017 e art. Decreto nº 26.428, de 29 de dezembro de 2006, atualizado até o Decreto nº 34.360, de 31/12/13.	leves com capacidade até 1000 c.c, de acordo com a LC nº 19/97. O Decreto nº 26.428/06 traz a seguinte redação: 2% para veículos de todos os tipos, independente da utilização, exceto aqueles do inciso seguinte; 3% para veículos com capacidade superior a 1.000 (um mil) c.c. dos seguintes tipos e/ou com as seguintes utilizações: a) de passeio, a exemplo do automóvel, da camioneta e do buggy; b) comercial leve, a exemplo do furgão, do jipe e da pick-up; c) veículos de esporte ou corrida, como aquele que possua a forma e/ou a potência de motor para a prática dessa atividade.
RORAIMA	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 100, Lei nº 059, de 28 de dezembro de 1993 e art. 8º, Decreto nº 1.083, de 25 de outubro de 1995, atualizado até o Decreto nº 5.580, de 30/12/2003.	3% para veículos de passeio, esporte ou corridas e aeronaves; 2% para veículos de transporte de cargas comerciais leves, transporte coletivo, motocicletas, triciclos e demais veículos; e 0,5% para máquinas de terraplanagem; 1% para veículos destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse detenham, mediante contanto de arrendamento mercantil.
RONDÔNIA	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 5º, Lei nº 950, de 22 de dezembro de 2000, consolidada até a Lei nº 3.845, de 27/06/16 e art. 5º Decreto nº 9.963, de 29 de maio de 2002, consolidado até o Decreto nº 23.753, de 25/03/19.	1,0% para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente e veículos destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse detenham, mediante contrato de arrendamento mercantil registrado no cartório competente; 2,0% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e automóvel de passeio com potência até 1000 (um mil) cilindradas; 3,0% para veículo terrestre de passeio ou utilitário, jipe, picape e camioneta com cabine fechada ou dupla, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados. Ainda, está previsto para os casos de primeiro emplacamento de veículo adquirido em concessionária localizada no Estado de Rondônia a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente a 0,5% nos casos do inciso I, art. 5º Decreto nº 9.963/2002 e 1% nos casos previstos nos incisos II a IV do mesmo.
ACRE	
NORMA	ALÍQUOTA
Artigo 4º, Lei Complementar de 30 de dezembro de 2002, art. 1º Decreto nº 841, de 11 de novembro de 1996 e art, 4º, Decreto nº 09, de 20 de janeiro de 1986.	2% para veículos de passeio, inclusive de esporte e de corrida, bem como para camionetas de uso misto e veículos utilitários; 1% para os demais veículos automotores, inclusive motocicletas e ciclomotores, registrados no órgão encarregado da administração do trânsito ou na Secretaria de Fazenda. Observa-se que a mudança de destinação do veículo, durante o exercício, implica a aplicação de nova alíquota na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês, durante o prazo contado da mudança até o mês de dezembro.

